

Univerzita Karlova

Právnická fakulta

Katedra finančního práva a financí

Diplomová práce

Téma: Právní úprava zdaňování příjmů
fyzických osob ze sportovních činností

Vedoucí diplomové práce: Doc. JUDr. Hana Marková, CSc.

Diplomant: Petr Pleštil

Ročník: 5.

Rok: 2007

Druh studia: magisterské - denní

Adresa: Liberec XV - Starý Harcov, Vlčí vrch 672, PSČ: 460 15

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci zpracoval samostatně a že jsem vyznačil prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpal způsobem ve vědecké práci obvyklém.

Petr Vokáč

I. Úvod

1. Historie a vývoj sportu

Samotné slovo „sport“ pochází z latiny a vzniklo ze slova „disportare“, což znamená bavit se či příjemně trávit volný čas. Sport provází lidskou společnost od pradávna, pohybové schopnosti byly součástí loveckých a později ve větší míře bojových návyků již v primitivních lidských společenstvích. Tělesná cvičení jsou spojována již od dob prvních olympijských her ve starém Řecku v roce 776 př.n.l. V průběhu dvanácti století se každé čtyři roky uskutečnilo 293 her, a to vždy v srpnu nebo v září. Myšlenka olympijských her znamenala především oslavu pohybu. Ve středověké feudální společnosti byla tělesná výchova silně pod vlivem církve, která negovala ideál harmonického rozvoje těla i ducha. Podle církve nebylo třeba o tělo pečovat, neboť prvotní byla spása nesmrtelné duše a tělo bylo chápáno jako její hříšná smrtelná schránka. Na druhou stranu zde existovalo rytířstvo, jež připravovalo „těla“ k válečným službám. Z dostupných dobových pramenů je známo sedm rytířských ctností - šerm, plavání, jízda na koni, lukostřelba, hra v šachy, lov a veršování. V období humanismu a renesance nastal rozvoj duchovní a materiální kultury. Ve školách se začala vyučovat tělesná kultura. Význam tělesné výchovy a sportu ještě více stoupl vznikem nové střední vrstvy buržoazie v období průmyslové revoluce. Myšlenka „ve zdravém těle zdravý duch“ se nejprve rozvíjí v Anglii. V 19. století se na anglických školách provozuje kriket, veslování, fotbal, box a lehká atletika. V Německu je sport udržován na základě dobrovolných spolků, ve kterých se pěstují nářadový tělocvik na bradlech, hrazdě, koni a koze, cvičí se prostná a pořadová cvičení. Ve Švédsku se sportuje na anatomickém a přírodovědném podkladu, pozornost je věnována správnému držení těla, procvičování všech svalových skupin a vnitřních orgánů.

Léčebná gymnastika je prováděna na ribstolech, lavičkách, kladinách, lanech či žebřících. První novověké olympijské hry se konaly v roce 1896 na základě obnovení myšlenky starověkých olympijských her hrabětem Pierrem de Coubertinem.

V dalším období je sport stále ve větší míře spojován se zdravým životním stylem populace. Sport a tělovýchova, a zejména vrcholový sport, jsou ve světě v posledních letech výrazně ovlivňovány komercializací, která souvisí s odměňováním účasti a výkonů špičkových sportovců, jejich mediální prezentací a následnou popularitou sloučenou s propagací a reklamou nejrůznějších výrobků či služeb. Sport se stal globálním v měřítku srovnatelným s jinými ekonomickými aktivitami lidstva. I na samotné myšlence olympionismu je znát silný vliv činitelů, jakými jsou např. reklama, média, sponzoři, globalizace, komercializace a v neposlední řadě ve snaze dosáhnout co nejlepších výsledků bohužel i vliv dopingu.

2. Sportovní tradice v českých zemích

V českých zemích měla historicky bohaté tradice zejména spolková tělovýchova, jež byla vždy vnímána jako specifická součást naší národní kultury. Po více než sto let v různých společensko - ekonomických formacích poskytovala občanům příležitost k projevům národní svébytnosti, vlastenectví, hrdosti i vlastního sebezdokonalování. V roce 1862 je za přispění Miroslava Tyrše a Jindřicha Fügnera založena naše první tělocvičná organizace nazvaná Sokol. Idejemi českého tělocviku byla svoboda, rovnoprávnost a odmítání národního útlaku. Prosazování těchto idejí však mělo za následek rozštěpení českého dobrovolného sportovního hnutí. V roce 1897 vzniká Dělnická tělovýchovná jednota (DTJ). Katoličtí věřící zakládají v roce 1909 Orel. V té době přicházejí do českých zemí nová sportovní odvětví jako např. atletika, cyklistika,

fotbal, lyžování, tenis či veslování. Tyto sporty se organizují z iniciativy Josefa Rösslera - Ořovského ve vlastních spolcích a svazích. Vzniká tak soustava samostatných českých sportovních svazů, kde se uplatňuje jako výborný organizátor spoluzakladatel Mezinárodního olympijského hnutí a první předseda Českého olympijského výboru Jiří Stanislav Guth - Jarkovský. Zasluhou Antonína Benjamína Svojsíka vznikl v roce 1914 Junák - český skaut. V roce 1921 se z DTJ vyčlenily prokomunistické jednoty a založily Federaci dělnických tělovýchovných jednot (FDTJ) později přejmenovanou na Federaci proletářské tělovýchovy (FPT). V meziválečném období pořádaly spolky typu DTJ, FDTJ, Orel a Sokol tělovýchovné slavnosti, z nichž k nejvýznamnějším patřily Sokolské slety. Úspěšný rozvoj československého sportu končí německou okupací. V roce 1941 byla zastavena činnost Orla, Sokola a dalších tělovýchovných organizací. Po roce 1945 se začalo se sjednocováním celého tělovýchovného hnutí, které bylo dokončeno v roce 1949 sjednocením do Sokola. V roce 1952 byl přijat nový zákon o tělesné výchově a sportu; sport byl organizován při podnicích v resortech Ministerstva školství, Ministerstva národní obrany, Ministerstva vnitra, Ministerstva pracovních záloh, Sokola pro venkov a Revolučního odborového hnutí (ROH). Tento model se neosvědčil a proto v roce 1957 vzniká Československý svaz tělesné výchovy a sportu (ČSTV) jako jednotná dobrovolná tělovýchovná organizace. ČSTV se v roce 1969 v důsledku vzniku federativní republiky štěpí na Českou a Slovenskou tělovýchovnou organizaci pod jednotným vedením Ústředního výboru ČSTV, přičemž organizace s brannými prvky byly sdruženy do Svazu pro spolupráci s armádou (SVAZARM). V roce 1990, po zániku monopolní tělovýchovné organizace - ČSTV a po zrušení zákona č. 68/1956 Sb., o organizaci tělesné výchovy, byly vytvořeny základní podmínky pro celkovou transformaci tělovýchovného sportovního hnutí. V souladu se zákonem č. 83/1990 Sb., o sdružování občanů,

došlo k podstatnému rozšíření různě profilovaných občanských sdružení. Z nich řada navázala na přerušenu činnost (Česká obec sokolská, Autoklub ČR, Orel apod.) V současné době vyvíjí soustavou sportovní činnost nebo tělovýchovnou spolkovou činnost více jak 20 000 lokálně působících klubů a jednot a více jak 150 sportovních svazů s celostátní působností. Většina z nich se ještě dále spolkově sdružila do střešních sportovních institucí jako jsou např. Český svaz tělesné výchovy (ČSTV), Česká obec sokolská (ČOS), Česká asociace Sport pro všechny (ČASPV), Autoklub České republiky (AČR), Sdružení technických sportů a činností České republiky (STSČ ČR), Český střelecký svaz (ČSS), Asociace tělovýchovných jednot a sportovních klubů České republiky (ATJSK ČR) a Orel. O rozvoj myšlenek olympionismu a o zajištění reprezentace České republiky na olympijských hrách pečuje Český olympijský výbor (ČOV). S obdobnými funkcemi a posláním ve vztahu ke zdravotně handicapovaným občanům a v kontextu se světovým vývojem byl ustaven Český paralympijský výbor. Potřeba užší koordinace a zastupování společných zájmů občanských sdružení v této oblasti, zejména ve vztahu ke státům a jeho institucím, přivedla 10 nejpočetnějších zastřešujících organizací a spolků k vytvoření Všesportovního kolegia ČR, které vzniklo v roce 1994. Kompetentním resortem pro oblast sportu je Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy (MŠMT), jež vytvořilo jako poradní orgán ministra Radu pro tělovýchovu a sport MŠMT, v níž jsou zastoupeni představitelé největších občanských sdružení z hlediska rozsahu a ekonomiky a další odborníci. Od roku 1990 se postupně formuluje nový systém ekonomického zajištění tělovýchovy a sportu. Historicky se zachoval rozhodující podíl dobrovolných spolků na zajišťování správy a provozu tělovýchovných aktivit a sportovních zařízení i na financování sportovních aktivit. Tržní mechanismy působící v ekonomice státu, tedy i podnikatelská činnost, se stále více promítají do tělovýchovy a sportu.

V současnosti sport prochází v České republice rychlým rozvojem a má významný vliv na národní hospodářství. Vlivem komerce a obchodních aktivit se ve sportu objevují nové jevy, které dříve nebyly v České republice přítomny v souvislosti se sportovní činností.

3. Ekonomický a právní rámec sportovní činnosti

Sport je nejen společenským, ale i ekonomickým fenoménem lidské společnosti. Není na něj nazíráno pouze jako na volnočasovou aktivitu či veřejně prospěšnou činnost, nýbrž tvoří též masivní odvětví businessu a je zdrojem obživy pro nezanedbatelný počet lidí, zejména pak pro špičkové sportovce. Sport jako oblast společenských a ekonomických vztahů je samozřejmě spjat i s právem.

Evropské právo sportovní problematiku primárně neupravuje a ani ve Smlouvě o založení Evropského společenství (dále jen „SES“) nenajdeme ustanovení, které by se ke sportu výslovně vztahovalo. Ovšem jakmile se sport objevuje v kontextu s ekonomickou činností, dostává se ihned do centra pozornosti, ostatně, judikatura Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“), je toho nejlepším důkazem. Již v rozhodnutí Walrave ESD rozhodl, že *„Sport je předmětem komunitárního práva pouze pokud má povahu ekonomické aktivity ve smyslu čl. 2 SES.“*¹ Zároveň v tomto rozhodnutí ESD dodal, že *„Zákaz diskriminace na základě státního občanství se nevztahuje na sestavování zejména národních týmů, protože při jejich formování jde o čistě sportovní zájem, který nemá nic společného s ekonomickou aktivitou.“*²

¹ Hamerník, P. Vývoj regulace sportu v právu ES. Právník, 2004, č. 4, str. 383 a 385

² Hamerník, P. Vývoj regulace sportu v právu ES. Právník, 2004, č. 4, str. 384

Dalším významným rozsudkem ESD na poli sportu je bezesporu rozhodnutí v kauze Bosman, jež do jisté míry uznává specifika sportu takto: "Z pohledu značné sociální důležitosti sportovních aktivit a zejména fotbalu v ES, cíl udržení rovnováhy mezi kluby zajištěním určitého stupně rovnosti a nejistoty sportovního výsledku musí být akceptován jako legitimní."³ Rozhodnutí ESD se však v souvislosti se sportovní činností týkají spíše oblasti volného pohybu osob či práva hospodářské soutěže a otázky daní z příjmů jsou pak s výjimkou některých harmonizačních tendencí⁴ plně v kompetenci národních států.

V české platné právní úpravě neexistuje právní norma, jež by speciálně upravovala problematiku sportu, snad s výjimkou zákona č. 115/2001 Sb., o podpoře sportu, který ve svém ustanovení § 2 odst. 1 definuje sport jako „všechny formy tělesné činnosti, které prostřednictvím organizované i neorganizované účasti si kladou za cíl harmonický rozvoj tělesné i psychické kondice, upevňování zdraví a dosahování sportovních výkonů v soutěžích všech úrovní“, ovšem tento zákon má spíše proklamativní charakter a zejména určuje pozici sportu ve společnosti a roli ministerstev a dalších orgánů veřejné správy v rámci podpory sportu. Činnost sportovců se tak řídí v obecné rovině především ustanoveními občanského zákoníku. Dalšími právními normami, které musí sportovci při své činnosti dodržovat, jsou zejména obchodní zákoník, zákoník práce a celý soubor daňových předpisů. Nedostatečnost právní úpravy sportovní činnosti způsobuje v praxi řadu výkladových složitostí, nehledě na to, že ve většině sportovních

³⁾ Hamerník, P. Vývoj regulace sportu v právu ES. Právník, 2004, č. 4, str. 384

⁴⁾ v souvislosti s judikaturou ESD bylo na řadě míst zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zakomponováno opatření proti diskriminaci nerezidentů, viz např. ustanovení § 7c odst. 5 tohoto zákona

odvětví je třeba respektovat v rámci sportovní činnosti velké množství sportovních norem, včetně těch mezinárodních, které mají charakter dobrovolně přijatých směrnic a pravidel.

Předmětem této diplomové práce je zdaňování příjmů ze sportovních činností, jež tvoří pouze malou výseč v rámci „sportovního práva“, zabývajícího se celou škálou otázek, od problematiky sportovních klubů a organizací až třeba po odpovědnost za škody na majetku a zdraví při provozování sportovních aktivit⁵, o to je však oblastí zajímavější a důležitější. Pozornost bude upřena především k platné právní úpravě zdaňování fyzických osob - sportovců, avšak v určitých momentech bude třeba nahlédnout na danou problematiku i z jiných hledisek, než-li z pohledů ryze daňových.

⁵⁾ v současnosti je u nás i ve světě poměrně aktuální otázka trestněprávní odpovědnosti sportovců za sportovní úrazy

II. Daň z příjmů fyzických osob ze sportovních činností

1. Platná právní úprava

Zákon ČNR č. 586/1992, o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) člení příjmy na příjmy, jež nejsou předmětem daně z příjmů (tzv. negativní výčet v § 3, odst. 4, § 6 odst. 7 a 11 a § 7 odst. 12 ZDP⁶⁾), dále na příjmy, jež sice předmětem daně z příjmů jsou, ale jsou z nějakého důvodu od daně osvobozeny a konečně na ty příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů a jsou také zdaňovány. ZDP ve svém ustanovení § 3 odst. 1 (tzv. pozitivní výčet) odst. 1 člení příjmy⁷⁾ na:

- příjmy ze závislé činnosti a funkčních požitků (§ 6 ZDP)
- příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7 ZDP)
- příjmy z kapitálového majetku (§ 8 ZDP)
- příjmy z pronájmu (§ 9 ZDP)
- ostatní příjmy (§ 10 ZDP)

Pro sportovní oblast jsou klíčové příjmy spadající pod §§ 6, 7 a 10, i když samozřejmě není vyloučeno, že fyzická osoba - sportovec bude dosahovat i jiných příjmů, jež ovšem se sportovní činností přímo souviset nemusí.

⁶⁾ jde např. příjem daru, který nesouvisí s výkonem závislé či samostatné výdělečné činnosti, příjem získaný děděním apod.

⁷⁾ jedná se o tzv. analytické členění příjmů

2. Pojem „sportovec“ a členění sportovců

Platná česká právní úprava pojem „sportovec“ sice neobsahuje, nicméně pro účely daně z příjmů lze sportovce charakterizovat jako fyzickou osobu, jejíž příjmy pocházejí ze sportovní činnosti, přičemž nelze vyloučit, že tato fyzická osoba může dosahovat velmi významné příjmy i mimo sportovní oblast⁸⁾.

Sportovce lze členit na několik skupin, v závislosti na jejich právním poměru a postavení.

Na jedné straně existuje sportovec - amatér, který se sportu věnuje ve svém volném čase, pro zábavu či pro zdraví a v zásadě za svoji sportovní činnost nepobírá žádné odměny. Velká část amatérů provozuje sport pod hlavičkou nějakého sportovního klubu nejčastěji ve formě občanského sdružení a k tomuto klubu mají členský poměr. Práva a povinnosti mezi sportovcem a klubem upravují v tomto případě především stanovy klubu. Sportovec platí klubu členské příspěvky a od sdružení může přijímat různá plnění na základě podmínek, jež se podobají podmínkám ostatních členů. Tak např. každý člen tenisového klubu může bezplatně využívat tenisové kurty, rehabilitační linky či šatny na převlékání. Tato plnění jsou sice předmětem daně z příjmů podle § 3 odst. 2 ZDP, ale jsou podle § 4 odst. 1 písm. k) ZDP od daně osvobozeny. Je třeba ovšem zapotřebí upozornit na případy, kdyby sportovec od klubu přijímal určitá plnění za nápadně výhodných podmínek v porovnání s ostatními členy. Na tato plnění nelze nahlížet jako na osvobozená a je třeba je podřadit pod příležitostné

⁸⁾ struktura příjmů profesionálních sportovců může být velmi různorodá, počínaje mzdou sportovce - zaměstnance, startovné, bonusy, prize money a konče příjmy z reklamních smluv, vedle kterých mohou být příjmy ryze ze sportovní činnosti dokonce zanedbatelné, jak se lze přesvědčit v případě bývalého basketbalisty M. Jordana, tenistky A. Kurnikovové či fotbalové a dnes již spíše módní ikony D. Beckhama

příjmy podle § 10 odst. 1, písm. a) ZDP a sportovec musí za příslušné zdaňovací období podat přiznání k dani z příjmů fyzických osob, pokud tyto příjmy přesáhnou ve zdaňovacím období v úhrnu 20 000,- Kč. Amatéři mohou dosahovat příjmů též z cen ze sportovních soutěží, jejichž problematika je v této práci uvedena samostatně v kapitole VII.

Dále může jít o sportovce - poloprofesionála (neamatéra, vrcholového, výkonnostního či příležitostného sportovce), jenž provozuje sport až po svém občanském povolání, dostává za svoji činnost nejrůznější odměny, a to jak jednorázové, tak i opakované. Neamatéři bývají též členy určitého sportovního klubu a jsou jim poskytovány podpory (náhrady výdajů vynaložených sportovcem v souvislosti se sportovní přípravou nebo s účastí na sportovních soutěžích, a to jak formou přijetím peněz nebo formou nepeněžitého plnění), příspěvky či odměny (peněžní či nepeněžní plnění přijaté v přímé souvislosti s podaným sportovním výkonem nebo umístěním ve sportovní soutěži) na základě klubových stanov. Stejně jako v případě amatéra platí, že pokud by tato plnění přesáhla v úhrnu ve zdaňovacím období hranici 20 000,- Kč, byl by sportovec povinen za dané zdaňovací období podat daňové přiznání k dani z příjmu fyzických osob. Je též možné, že mezi takovým sportovcem a klubem existuje určitý smluvní vztah založený např. innominátní smlouvou podle § 51 občanského zákoníku. V tomto případě je však třeba při zdaňování příjmu sportovce pocházejících z těchto plnění postupovat obdobně jako profesionálních sportovce (viz dále). Co se týká nepeněžních příjmů (např. využití sportovišť - stadion, hřiště, tělocvična, cestovní výdaje ve formě dopravy na sportovní utkání, ubytování či jiné prokazatelné cestovní náhrady) či přijatých sportovních potřeb (např. hokejky, míče, sítě) či obdobných náhrad, lze je podobně jako u amatérů od daní z příjmů osvobodit podle § 4 odst. 1 písm. k) ZDP, ovšem za podmínky, že tyto náhrady ze strany klubu sportovce

nápadně nezvýhodňují vzhledem k ostatním členům klubu. Odlišně bude třeba postupovat v situaci, kdy se sportovci bude dostávat nadstandardních nepeněžních příjmů, poskytované na základě smlouvy, např. užívání bytu či osobního automobilu. Takové příjmy je nutno zdanit buď podle § 7 odst. 2 písm. b) ZDP či jako ostatní příjem podle § 10 odst. 1 písm. a) ZDP. Příjmy neamatérů ze sportovních soutěží jsou v této práci stejně jako u amatérů předmětem samostatné kapitoly VII.

Naproti tomu sportovec - profesionál se sportu věnuje soustavně, za účelem dosažení zisku a sportovní činnost má jako své povolání. Byť je tato skupina vzhledem ke 2 výše uvedeným skupinám nejméně početná, jedná se z hlediska daňového o oblast nejzajímavější a tudíž jí bude v této práci věnován největší prostor.

3. Právní postavení profesionálních sportovců z hlediska jejich výdělečné činnosti

Vzhledem k tomu, že sportovní činnost může být sportovcem - profesionálem vykonávána buď v závislém poměru (nejčastěji sportovci - zaměstnanci) nebo samostatně (sportovci - osoby samostatně výdělečně činné, dále jen „OSVČ“), lze profesionální sportovce členit na 3 skupiny, v závislosti na jejich právní postavení, resp. vztahu k jejich sportovním klubům či organizacím. Protože má sportovec v zásadě takové daňové povinnosti, jaká je povaha jeho zdanitelných příjmů, je nutné u profesionálních sportovců určit, zda jejich příjmy spadají pod § 6 ZDP nebo pod § 7 ZDP. Na základě tohoto určení pak může být sportovec buď zaměstnancem, OSVČ - živnostníkem nebo OSVČ vykonávající nezávislé povolání.

4. Jednotlivé dílčí daňové základy profesionálních sportovců

4. 1. Příjmy profesionálního sportovce ze závislé činnosti - § 6 ZDP

ZDP v ustanovení § 6 odst. 1 písm.) definuje příjmy ze závislé činnosti (a z funkčních požitků) jako „příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce.“ V § 6 odst. 2 ZDP je dále uvedeno, že „poplatník s příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků je dále označen jako "zaměstnanec", plátce příjmu jako "zaměstnavatel".“

Jak uvádějí autoři Topinka a Stanjura⁹⁾, klasickým případem příjmů podle tohoto ustanovení jsou mzdy sportovců tzv. resortních center. Tito sportovci jsou zaměstnanci rozpočtových nebo příspěvkových organizací zřízených příslušným orgánem veřejné správy. Z hlediska právního zařazení jsou většinou uváděni jako sportovní instruktoři a pobírají normální mzdu, ze které je srážena zálohová daň ze závislé činnosti. Určitou zvláštností je skutečnost, že v rámci sportovních soutěží tito sportovci vystupují pod hlavičkou daného sportovního klubu, ke kterému mají členský vztah a nikoliv pod hlavičkou příslušné rozpočtové nebo příspěvkové organizace.

Významné problémy v souvislosti s příjmy podle § 6 ZDP nastávají u zdaňování sportovců v kolektivních sportech (typicky fotbal či hokej), v rámci kterých se mezi klubem (zejména ve formě obchodní společnosti) a sportovcem

⁹⁾ Topinka, J., Stanjura, J. Občanská sdružení ve sportu; právní, účetní a daňové problémy. Praha: Nakladatelství Olympia, 2001, str. 145

uzavírá nejčastěji innominátní smlouva podle § 51 občanského zákoníku namísto pracovní smlouvy, ačkoli je více než patrné, že jde o závislou činnost. Lze např. s úspěchem pochybovat o tom, že sportovci kolektivních sportů vystupují ve sportovních soutěžích samostatně a pod vlastním jménem a na vlastní odpovědnost. Výkon sportovce v kolektivních sportech je přičítán jeho klubu a vzájemný vztah sportovce a klubu nápadně připomíná vztah nadřízeného a podřízeného. V profesionálních smlouvách mají sportovci zakotveny takové povinnosti jako např. respektovat časový a organizační režim, řídit se pokyny trenéra, pečovat o svoji fyzickou kondici apod. Sportovní klub navíc poskytuje sportovci také výhody (soustředění, ubytování při zápasech, dopravu, zázemí, jak tréninkové, tak regenerační apod.) Vše tedy spěje k tezi, aby v kolektivních sportech mezi sportovci a klubem existoval pracovněprávní či alespoň obdobný vztah, neboť „... i tzv. „profesionální sportovec“ je ve smyslu daňových předpisů vlastně zaměstnancem, který pobírá od plátce (= zaměstnavatele) příjmy ze závislé činnosti na základě právního vztahu ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) ZDP.“¹⁰

Koneckonců i ustanovení § 2 odst. 7¹¹ zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění, hovoří o tom, že „při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.“

Nejvyšší správní soud se též několikrát vyjádřil k pojmu „závislá činnost“ a shledal, že „...pro posouzení, zda se v konkrétním případě jedná o závislou činnost, je rozhodující

¹⁰⁾ Pelcl, L. Sportovci a sportovní činnost z pohledu daňových předpisů. 1. část. Daně a právo v praxi, 2005, č. 7, str.38

¹¹⁾ tzv. zásada objektivní pravdy

to, zda posuzovaná činnost nese znaky závislé činnosti podle zákona o daních z příjmů, nikoli to, jakou právní skutečností byla tato činnost založena. Zákon o daních z příjmů sice používá pojem "závislá činnost", tento pojem však není totožný s pracovněprávním pojmem "závislá práce" (nájem pracovní síly za odměnu). Pro kvalifikaci příjmů, podřazených pro účely daně z příjmů pod ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů není rozhodující, na základě jakého právního vztahu poplatníkovi příjmy plynou. Podstatným rysem závislé činnosti je skutečnost, že není vykonávána zcela nezávisle, tzn. pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností poplatníka, ale naopak podle pokynů toho, kdo odměnu za vykonanou práci vyplácí (plátce). Dani z příjmů ze závislé činnosti jsou tak podrobeny nikoli pouze příjmy plynoucí z pracovněprávního vztahu uzavřeného podle zákoníku práce, resp. založené z titulu členství nebo služebního poměru, ale pod takový způsob zdanění zákonodárce zahrnul i příjmy z obdobného poměru, přičemž jakkoli jej dále nedefinoval, vymezil jej zcela jednoznačně vzájemným vztahem plátce a poplatníka, a to povinností poplatníka dbát pokynů plátce [§ 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů]. Za příjmy ze závislé činnosti pro účely zdanění mimo jiné zákon prohlásil celou řadu příjmů, a to bez ohledu na právní skutečnosti vznik příjmu zakládající.¹² Nejvyšší správní soud tedy závislou činnost posuzuje materiálně.

Autoři Topinka a Stanjura¹³ konstatují, že je třeba vždy důkladně zhodnotit faktický stav oproti formálnímu stavu a demonstrují tuto tezi na příkladu ligového fotbalisty a skokana na lyžích. Skokan na lyžích vystupuje v soutěži jednoznačně pod vlastním jménem, i když je členem určitého

¹²⁾ z odůvodnění rozsudku NSS ze dne 31. 3. 2004, sp. zn. 5 Afs 22/2003

¹³⁾ Topinka, J., Stanjura, J. Občanská sdružení ve sportu; právní, účetní a daňové problémy. Praha: Nakladatelství Olympia, 2001, str. 145

sportovního klubu, zatímco fotbalista v soutěži nevystupuje ani pod svým jménem, ani na vlastní odpovědnost a podaný sportovní výkon je připisován jeho klubu. V obou případech je nutné posoudit míru, se kterou veřejnost ztotožňuje sportovní výkon se sportovcem nebo s klubem a do jaké se mateřské kluby podílejí na zajištění a provozování sportovní přípravy sportovce.

V této souvislosti není možné nezmínit problematiku tzv. švarcsystému, spojeného s osobou benešovského podnikatele Miroslava Švarce¹⁴, jehož podstatou je využívání služeb lidí, kteří podnikají na živnostenský list místo toho, aby byli zaměstnanci, přičemž nejde o standardní dodavatelsko - odběratelské vztahy dvou nezávislých subjektů a jejich vzájemné vztahy připomínají pracovněprávní vztah. Zaměstnavatel tak ušetří na vysokých odvodech ze mzdy a na sociální a zdravotní pojištění. Stát se proti tomu způsobu optimalizace nákladů na pracovní sílu snažil od počátku maximálně bránit, a to nejen z důvodů daňových, ale „též z důvodu ochrany práv údajně vykořisťovaných pseudoživnostníků.“¹⁵ Do konce roku 2006 sloužil jako obranný prostředek proti švarcsystému § 13 zákona o zaměstnanosti, který ve svém odst. 1 uváděl, že *„právnícká nebo fyzická osoba je povinna plnění běžných úkolů vyplývajících z předmětu její činnosti zajišťovat svými zaměstnanci, které k tomu účelu zaměstnává v pracovněprávních vztazích podle zákoníku práce.“*

¹⁴⁾ Tento podnikatel přišel počátkem 90. let na způsob, jak ušetřit za povinné odvody za zaměstnance za zdravotní a sociální pojištění. Ve své továrně všechny zaměstnance propustil, bylo jim zřízeno živnostenské oprávnění a poté s nimi byl uzavřen smluvní vztah na bázi běžné dodavatelské smlouvy. Tím výrazně snížil vysokou cenu práce. V konečném důsledku se mu ale dosažená úspora příliš nevyplatila. Za to, že neodváděl státu pojištění a daň ze mzdy svých zaměstnanců, mu soud udělil trest tři a půl roku odnětí svobody.

¹⁵⁾ Peterka, R. Švarcsystém - účinný, geniální, ale stále nelegální. 19.7. 2006 (www.podnikani.idnes.cz)

Odstavec 2 téhož článku pak definoval běžné úkoly, vyplývající z předmětu činnosti právnické nebo fyzické osoby tak, že se jedná o „úkoly přímo související se zajištěním výroby nebo poskytováním služeb a obdobnou činností podle zvláštních právních předpisů, které právnická nebo fyzická osoba provádí v zařízeních určených pro tyto činnosti nebo na místech obvyklých pro jejich výkon, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost.“ Výše uvedený § 13 zákona o zaměstnanosti byl sice v souvislosti s novým zákoníkem práce, účinným od 1. 1. 2007, zrušen jeho doprovodným zákonem č. 264/2006 Sb., a právě nový zákoník práce, jenž nově definuje závislou práci¹⁶ určuje, že tato může být vykonávána výhradně v pracovněprávním vztahu podle tohoto zákona, není-li upravena zvláštními právními předpisy (např. služebním zákonem). Pracovněprávním vztahem rozumí přitom nový zákoník práce pracovní poměr, dohodu o pracovní činnosti nebo dohodu o provedení práce. Dodržování výše zmíněného principu by měly nově kontrolovat orgány inspekce práce.

Avšak přes výše uvedené skutečnosti, a přesto, že obsahově vztah mezi profesionálním sportovcem a jeho klubem odpovídá pracovnímu poměru, praxe se chová dosti jinak. I když zaměstnanecký poměr mezi sportovcem a klubem nelze úplně vyloučit a je možný, je zejména ve vrcholovém sportu nepředstavitelný, a to především proto, že pracovněprávní předpisy jsou pro sportovce stěží aplikovatelné. Pravidelnou přípravu sportovních klubů by bezpochyby významně komplikovalo

¹⁶⁾ práce, která je vykonávána ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, výlučně osobně zaměstnancem pro zaměstnavatele, podle pokynů zaměstnavatele, jeho jménem, za mzdu, plat nebo odměnu za práci, v pracovní době nebo jinak stanovené nebo dohodnuté době na pracovišti zaměstnavatele, popřípadě na jiném dohodnutém místě, na náklady zaměstnavatele a na jeho odpovědnost - ustanovení § 2 odst. 4 zák. č.262/2006, zákoník práce, v platném znění

např. ustanovení § 92 zákoníku práce, ve kterém je zaměstnavateli uložena povinnost rozvrhnout pracovní dobu tak, aby zaměstnanec měl nepřetržitý odpočinek v týdnu během každého období 7 po sobě jdoucích kalendářních dnů v trvání alespoň 35 hodin. Nemyslitelné v kolektivních sportech by byla rovněž aplikace ustanovení zákoníku práce upravujících skončení pracovního poměru, sportovci by mohli svým klubům dávat kdykoliv výpověď a kluby by si přebíraly sportovce bez odstupného. Sportovci tak nadále vystupují vůči svým klubům jako OSVČ, mají s nimi uzavřeny profesionální smlouvy, např. innominátní kontrakty podle § 51 občanského zákoníku a tento stav zatím kupodivu nebývá finančními úřady příliš zpochybňován.¹⁷

Teoreticky ovšem nelze vyloučit, že daňová kontrola zjistí, že příjmy byly zdaněny nesprávně, resp. došlo ke zdanění podle § 7 ZDP namísto zdanění podle § 6 ZDP, následně by došlo k překvalifikaci předmětného příjmu na příjem podle § 6 ZDP a k doměření penále. Nešlo by v daném případě o dvojí zdanění téhož příjmu (byl chybně posouzen právní vztah, ze kterého příjem pocházel; ten by byl podle § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků přehodnocen a až v tuto chvíli příjem z něj plynoucí správně zdaněn jako příjem ze závislé činnosti). Sportovní klub by musel plnit vůči státu tak, jako za běžné zaměstnance, tj. srážet zálohy na daň ze závislé činnosti a povinnosti, které vyplývají z předpisů upravujících sociální a zdravotní pojištění zaměstnanců a sportovec by dostával odměnu za sportovní činnost v „čisté“ podobě.

17) Brychta I., RNDr. Sportovní soutěže z hlediska daní z příjmů .Daňová a hospodářská kartotéka, 2006, 14/11, , str. 14

4.2 Příjmy profesionálního sportovce - OSVČ- živnostníka - § 7 ZDP odst. 1 písm. b)

Ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) zařazuje mezi příjmy z podnikání též příjmy ze živnosti. Jednotlivé znaky, které živnost musí splňovat vyjmenovává ustanovení § 2 živnostenského zákona (dále jen „ŽZ“), tj. musí se jednat o činnost provozovanou samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených živnostenským zákonem. Krom toho jsou v ustanovení § 6 ŽZ uvedeny tzv. všeobecné podmínky provozování živnosti - dosažení věku 18 let, způsobilost k právním úkonům, bezúhonnost, neexistence daňových nedoplatků a nedoplatků na platbách pojistného na sociálním zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a na pojistném na veřejném zdravotním pojištění.

Se sportovcem, jako se živnostníkem, počítá též nařízení vlády č. 140/2000 Sb., kterým se stanoví seznam oborů živností volných, účinném od 1. 1. 2001, a v němž je pod č. 118 uvedena živnost „Organizování sportovních soutěží“. Nařízení vlády č. 469/2000 Sb., v platném znění, v příloze 4 (Obsahové náplně volných živností) tuto živnost konkretizuje mj. jako „...činnost výkonných sportovců, případně rozhodčích, provozovaná samostatně a za účelem dosažení zisku.“ Zároveň je obsah této živnosti vymezen negativně, a to tak, že jí není ani poskytování tělovýchovných služeb (činnost trenérů) ani činnost amatérských výkonných sportovců.

Z všeobecných podmínek může určité problémy činit podmínka dosažení věku 18 let, protože v některých sportech (typicky gymnastika) se vrcholných výkonů dosahuje zpravidla před touto věkovou hranicí. O podmínkách úmyslu dosáhnout zisk či soustavnosti není pochyb. Co se týká ostatních podmínek, je třeba rozlišovat, zda se jedná o sport individuální či kolektivní. Sportovci individuálních sportů (např. lyžaři či

tenisté) mohou být mezi sportovce - živnostníky s jistotou zařazeni. Sami se rozhodují nebo se alespoň významně podílejí na rozhodování o účasti či neúčasti na turnaji, volbě taktiky nebo náplni tréninků.¹⁸ Sportovcům kolektivních sportů (fotbalisté, hokejisté, házenkáři) by živnostenské úřady živnostenská oprávnění vydávat neměly, protože živnost neprovozují pod vlastním jménem a na vlastní odpovědnost.¹⁹

Skutečnost, že je sportovec živnostníkem má význam též v souvislosti s tím, že podle ustanovení § 2 odst. 2 obchodního zákoníku osoba, která podniká na základě živnostenského oprávnění je ze zákona podnikatelem a pokud splní podmínky uvedené § 1 odst. 2 písm. e) zákona o účetnictví, může se stát ze zákona účetní jednotkou a vznikne jí povinnost vést účetnictví. Na její příjem bude nahlíženo jako na příjem z podnikání a budou mít mj. registrační povinnost z hlediska předpisů o zdravotním a sociálním pojištění.

4.3 Příjmy profesionálního sportovce - OSVČ z nezávislého povolání - § 7 ZDP odst. 2 písm. b)

Příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti, pokud nepatří do příjmů uvedených v § 6, jsou příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů. K výkonu nezávislého povolání sportovec nepotřebuje žádné potvrzení nebo povolení, jež by mělo mít charakter např. živnostenského listu. V praxi podle tohoto ustanovení provozují sportovní činnost jak sportovci individuálních, tak kolektivních sportů. Pokud sportovci individuálních sportů

¹⁸⁾ jak vyplývá např. z článku Čermáková H. Zdaňování příjmů sportovců, trenérů a rozhodčích v tělovýchově a sportu. Daně, 2000, č. 10, str. 16

¹⁹⁾ Topinka, J., Stanjura, J. Občanská sdružení ve sportu; právní, účetní a daňové problémy. Praha: Nakladatelství Olympia, 2001, str. 146

dosahují příjmů jak od svých mateřských sportovních klubů na základě smluvního vztahu, tak od pořadatelů sportovních soutěží, bývá jejich postavení coby živnostníků zpochybňováno a nahlíží se na ně jako na sportovce, kteří vykonávají nezávislé povolání.²⁰ Je to do značné míry dáno tím, že existují pochybnosti o odpovědnosti daného sportovce za výkon jeho sportovní činnosti. Těžko si lze představit, že by sportovec nesl odpovědnost za výkon, který by neodpovídal představám jeho sportovního klubu. Dále lze v této souvislosti pochybovat o tom, že by byla splněna podmínka samostatnosti a výkonu sportovní činnosti vlastním jménem. Situace sportovního klubu i samotného sportovce se odvíjí od sportovních výkonů tohoto sportovce, což se projevuje tím, že bodový zisk za sportovní trofeje či za umístění ve sportovních seriálech jde se přičítá jak sportovci, tak jeho klubu. V určitých sportovních odvětvích (typicky cyklistika či motorismus) je špičkový sportovec do značné míry odkázán na pomoc svého týmu, který pro něho pracuje, ale výsledky se přičítají zejména sportovci. Takový vztah mezi sportovcem a klubem bývá odborné literatuře označován za tzv. hybridní a na tyto sportovce není možné nahlížet jako na živnostníky.²¹ ZDP ale v ustanovení § 7 neuvádí, zda jsou sportovci povinni svoji sportovní činnost vykonávat též na vlastní odpovědnost a vlastním jménem či nikoliv. Pokud ano, řada sportovců by vůbec nemohla být považována za OSVČ. V případě, že by tato podmínka vlastní odpovědnost a vlastním jménem vyžadována nebyla, bylo by možné sportovce považovat za osoby, které vykonávají nezávislé povolání.

²⁰⁾ Vala, V. K právnímu postavení sportovních oddílů a profesionálních sportovců. *Časopis pro právní vědu a praxi*, 1996, č. 2, str. 333

²¹⁾ tento názor zastávají např. autoři H. Marková a M. Bakeš v komentáři *Zákona o daních z příjmů*, 1. vydání, Praha, C.H. Beck, 1998, str. 43, kteří zároveň v dané problematice nerozlišují mezi individuálními a kolektivními sporty

V současnosti se na profesionální sportovce v kolektivních sportech nahlíží dvěma způsoby. Sportovce je možno v první řadě považovat za OSVČ, jak potvrzuje např. odpověď Ministerstva financí ČR na dotaz Českého svazu tělesné výchovy.²² Existenci sportovců - OSVČ předpokládal pravděpodobně i zákonodárce, když se v § 4 odst. 1 písm. f) ZDP zmiňuje o poplatcích, u nichž je sportovní činnost podnikáním, a odkazuje současně na další vymezení sportovce - OSVČ v § 10 odst. 8 ZDP. V ustanovení § 10 odst. 8 ZDP potom zákonodárce přímo ukládá zahrnout příjmy ze sportovních soutěží v případě sportovců - OSVČ do dílčího daňového základu z § 7 ZDP. Forma, kterou sportovec upraví svůj vztah k mateřské sportovní organizaci, pak může nabývat rozličných podob - mandátní smlouva, příkazní smlouva či smlouva innominátní podle § 51 občanského zákoníku.

Vyskytuje se však i názor, že profesionální sportovci by měli být vůči svému mateřskému sportovnímu klubu v pracovněprávním vztahu anebo z daňového hlediska by měl jejich právní vztah ke klubu být považován za poměr obdobný podle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP, jak již bylo uvedeno v kapitole o příjmech profesionálního sportovce ze závislé činnosti.

Praxe je v tomto ohledu výrazně nakloněna ve prospěch profesionálních sportovců jako OSVČ a na jejich příjmy je tak nahlíženo v souladu s ustanovení § 7 odst. 2 písm. b) ZDP. Jako OSVČ jsou sportovci učinit následující: přihlásit se na místně příslušném finančním úřadě do 30 dnů od zahájení samostatné výdělečné činnosti a následně podávají daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob jako každá jiná OSVČ, dále si sami hradí platby na pojistné na sociální zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti, pojistné na zdravotní pojištění a pojistné na důchodové pojištění. Jako OSVČ fungují

²²⁾ Topinka, J. Zdaňování sportovců a sportovních organizací. Časopis Daně, 1998, č. 4, str. 2

např. hokejisté, fotbalisté či basketbalisté. Odvody na výše uvedené platby odvádí sportovec a pro sportovní kluby i pro sportovce je tento stav výhodnější jak z finančního, tak z administrativního hlediska.

Oproti sportovcům - živnostníkům se sportovci, kteří vykonávají nezávislé povolání, ze zákona podnikateli nestanou a nebude se na ně tedy vztahovat ustanovení § 1 odst. 2 písm. e) zákona o účetnictví; budou se moci rozhodnout, zda se stanou účetními jednotkami podle tohoto zákona a povedou účetnictví, či nikoliv. Další významný rozdíl mezi sportovci - živnostníky a sportovci, kteří vykonávají nezávislé podnikání lze spatřovat též ve skutečnosti, že při posouzení příjmů podle ustanovení § 9 odst. 3 písm. f) zákona o důchodovém pojištění, mají sportovci, vykonávající nezávislé povolání možnost, avšak nikoliv povinnost, prohlásit na příslušné správě sociálního zabezpečení, že svoji sportovní činnost vykonávají soustavně. Poté budou mít pro účely sociálního zabezpečení statut OSVČ stejně jako v případě sportovní činnosti vykonávané na základě živnostenského oprávnění. Ohledně zdravotního pojištění platí to samé, co bylo uvedeno v kapitole o sportovci - živnostníkovi.

4.4. Zdaňování ostatních příjmů podle § 10 ZDP

Jak je stanoveno v § 10 odst. 1 ZDP, ostatní příjmy jsou takové příjmy, „při kterých dochází ke zvýšení majetku, pokud nejde o § 6 až 9.“ Předmětná problematika se tedy nebude dotýkat profesionálních sportovců. K tomu literatura uvádí, že se nejčastěji bude jednat o příjmy jednorázového charakteru.²³

Ve vztahu ke sportovní činnosti se jedná o tzv. příležitostné příjmy podle § 10 odst. 1 písm. a). Jak uvádějí

²³⁾ Pařízková, I. Mrkývka P. a kol. Finanční právo a finanční správa. 2. díl. Brno: MU Brno, 2004, str. 155

autoři J. Topinka a Stanjura, „příležitostnou činností je nutno chápat činnost, která jednak není provozována pravidelně a opakovaně a příjmy z ní pocházející nejsou jediným poplatníkovým příjmem, jednak je příjmem převládajícím a podstatnou měrou zabezpečujícím obživu poplatníka či jeho rodiny.“²⁴

Ostatními příjmy spjatými se sportem pak budou zejména ceny ze sportovních soutěží podle § 10 odst. 1 písm. ch) ZDP, kterým je v této práci věnována samostatná kapitola VII. Zároveň je si však třeba uvědomit, že ZDP ve svém ustanovení § 10 odst. 8, poslední věta, stanoví povinnost evidovat ceny ze sportovních soutěží jako příjmy podle § 7 ZDP u daňových rezidentů ČR, pro které je sportovní činnost podnikáním nebo jinou samostatnou výdělečnou činností. Navíc otázka opakování nebo pravidelnosti je při periodickém charakteru většiny sportovních soutěží výrazným omezením pro zařazení příjmů ze sportovních činností pod § 10 ZDP a zdanění podle § 10 ZDP v zásadě nelze doporučit. Možnost použití ustanovení § 10 ZDP tedy může být celkově omezena.

5. Právní postavení profesionálních sportovců v některých zemích Evropské unie

Tak jako v ČR, i v zemích Evropské unie (dále též „EU“) se rozlišuje, zda jde o sportovce individuálních sportů či zda se jedná o sportovce sportů kolektivních. Na sportovce individuálních sportech bývá podobně jako v České republice vcelku bezpochyby nahlíženo jako na osoby samostatně výdělečně

²⁴⁾ Topinka, J., Stanjura, J. Občanská sdružení ve sportu; právní, účetní a daňové problémy. Praha: Nakladatelství Olympia, 2001, str. 147

činné²⁵ a co se týká kolektivních sportů, také v zemích EU se vede diskuze na téma, zda má sportovec vystupovat jako OSVČ nebo zda má být vůči svému sportovnímu klubu v pracovněprávním vztahu.

Ve Slovenské republice je v tomto ohledu situace velice podobná jako v ČR. Mezi sportovcem a klubem bývají uzavírány nepojmenované smlouvy podle občanského zákoníku a sportovec pak své příjmy zdaňuje jako běžná OSVČ.

Ve Spolkové republice Německo, v Nizozemsku (zde za přispění ustálené judikatury), Lotyšsku, Estonsku a Slovinsku naopak sportovci se svými kluby běžně uzavírají pracovní smlouvy a jejich vzájemný vztah je tedy pracovněprávní.

V Polsku uzavírají sportovci se svými sportovními kluby souběžně dvě smlouvy a vůči těmto klubům dvojí vztah. Jedna smlouva je uzavřena podle pracovního práva a druhá podle práva obchodního nebo občanského. Základní mzdu sportovec dostává na základě pracovní smlouvy, prémie pak podle smlouvy občanskoprávní či obchodněprávní.

V některých zemích EU je právními předpisy přímo nařízeno, aby sportovci kolektivních sportů vstupovali se svými sportovními kluby do pracovněprávních vztahů, jako např.ve Spojeném království Velké Británie a Severního Irska, v Belgii či v Portugalsku.

V poněkud specifické situaci jsou maďarští sportovci. V Maďarsku tzv. zákon o sportu výslovně stanoví, že na sportovní činnost profesionálních sportovců se použije zákoník práce, ovšem s několika výjimkami, např. zkušební doba není delší, než jedna polovina doby trvání pracovní smlouvy, maximálně však šest měsíců, pracovní smlouva může být uzavřena pouze na dobu určitou a zaměstnavatel (sportovní klub) je

²⁵⁾ tzv. self-employed persons

oprávněn pracovní vztah se zaměstnancem (sportovcem) smluvně ukončit, pokud sportovec nezíská od vedení dané soutěže, které se klub účastní, povolení k účasti v této soutěži.

III. Osvobození od daně z příjmů ze sportovních činností

Kromě osvobození od daně z příjmů v určitých případech cen ze sportovních soutěží, mohou se sportovní problematikou souviset zejména dotace podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. t) ZDP, tedy dotace z veřejných rozpočtů - ze státního rozpočtu, z rozpočtu krajů, měst a obcí, státních fondů, event. dotace, granty a příspěvky z prostředků Evropských společenství, na pořízení hmotného majetku. Takový druh příjmů se vyskytuje hlavně u sportů, které jsou materiálově náročné, např. u zimních nebo vodních sportů. Pokud sportovci uplatňují toto osvobození, je nutné si uvědomit, že majetek pořizovaný tímto způsobem lze daňově odpisovat jen ze vstupní ceny ponížené o částku, která se rovná dotaci přijaté za pořízení. Sportovci, kteří ovšem takto pořizovaný majetek nemají zahrnut v obchodním majetku a daňově jej neodpisují, mohou využít při jeho prodeji možnost osvobození příjmů z prodeje podle § 4 odst. 1 písm. c) ZDP.

Dalším možným případem osvobození u sportovců je osvobození u přijatých náhrad a pojistných plnění podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. d) ZDP, ovšem s výjimkou náhrad za ztrátu příjmu (značná část špičkových sportovců takové pojistné smlouvy uzavírá) a za škodu na obchodním majetku.

Co se týká osvobození u podpor a příspěvků z prostředků nadací a občanských sdružení podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. k), je nutno postupovat v závislosti na tom, zda se jedná o příjmy profesionální sportovce či o sportovce, pro které sportovní činnost není zdrojem obživy. Též je třeba

rozlišovat, zda tyto prostředky pocházejí primárně z veřejných rozpočtů či nikoliv.

Profesionální sportovci by měli své příjmy z těchto prostředků zahrnout mezi zdanitelné příjmy a následně uplatnit výdaje, na jejichž pokrytí taková podpora byla určena, podle § 24 ZDP při stanovení základu daně.²⁶ Neprofesionálové mohou příjmy z takových prostředků považovat za osvobozený a to ze dvou důvodů, za prvé by bylo společensky nežádoucí takové příspěvky či prostředky znovu danit, neboť jejich velká část pochází z neziskové či veřejné sféry a za druhé je z § 4 odst. 1 písm. k) ZDP přímo patrné, že zákonodárce hodlal zvýhodnit ty poplatníky, kteří nepobírají ve větší míře zdanitelné příjmy.

V případě, že příspěvky a podpory primárně pocházejí z veřejných rozpočtů, měly by tyto být přísně zúčtovatelné a u sportovců se pak projevují jen jako výplaty náhrad za konkrétní doložené výdaje, které byly vynaloženy obvykle v bezprostřední souvislosti se sportovní přípravou. Pokud tyto příspěvky či podpory zúčtovatelné nejsou, bude nutné bedlivě zkoumat, jestli se nejedná o náhradu za ztrátu příjmu nebo o příjem podle §§ 6 až 9 ZDP.

IV. Výdaje sportovců, které souvisejí se zdanitelnými příjmy

S jednotlivými dílčími daňovými základy, jež byly uvedeny v kapitole II. čl. 4 této práce, souvisí též otázka uplatňování výdajů souvisejících se zdanitelnými příjmy. Rozdíl mezi příjmy a výdaji vynaloženými na jejich dosažení, zajištění či udržení tvoří základ daní z příjmů s tím, že

²⁶⁾ tento postup např. doporučují autoři J. Topinka a J. Stanjura, ve své publikaci Občanská sdružení ve sportu; právní, účetní a daňové problémy. Praha: Nakladatelství Olympia, 2001, na str.143 - 144

je třeba respektovat jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. ZDP v demonstrativních výčtech rozlišuje, jaké výdaje je možno považovat za výdaje na dosažení, zajištění či udržení příjmů (tzv. pozitivní výčet ustanovení § 24 ZDP) a které výdaje za takové výdaje považovat nelze (tzv. negativní výčet v ustanovení § 25 ZDP).

Profesionální sportovci, kteří zdaňují svoje příjmy podle ustanovení § 7 ZDP postupují při uplatňování svých výdajů na dosažení, zajištění a udržení svých příjmů jako ostatní osoby samostatně výdělečně činné, a mohou tedy své výdaje uplatnit buď v prokázané výši anebo procentem v souladu s ustanovením § 7 odst. 9 ZDP, a to ve výši buď 50% z příjmů (sportovci - živnostníci) nebo 40% z příjmů (sportovci, vykonávající nezávislé povolání). Sportovec tak podává daňové přiznání k dani z příjmů za příslušné zdaňovací období do 31. 3. nebo do 30. 6. (pokud za něho zpracovává a podává daňové přiznání daňový poradce) následujícího zdaňovacího období. Při uplatňování výdajů je třeba posuzovat specifika konkrétní sportovní činnosti a nezahrnovat automaticky mezi výdaje, které souvisejí se sportovní činností, všechny výdaje vynaložené sportovcem. Opatrně je nutno přistupovat např. k cestovním náhradám. ZDP ve svém ustanovení § 24 odst. 2 písm. k) zahrnuje mezi daňově uznatelné výdaje též výdaje vynaložené na pracovní cesty, která je definována v ustanovení § 42 odst. 1 zákoníku práce jako „časově omezené vyslání zaměstnance zaměstnavatelem k výkonu práce mimo sjednané místo výkonu práce.“ O pracovní cestu tedy nepůjde v případech, kdy sportovec bude dojíždět z místa svého bydliště kupříkladu na tréninky či na stadion, kde pravidelně hraje zápasy. Za pracovní cestu naopak lze považovat situaci, kdy sportovec dojíždí do zařízení sloužící k rehabilitaci nebo k regeneraci. V tomto případě lze účtovat i zvýšené stravovací výdaje (stravné), za situace, kdy pracovní cesta trvá déle, než 12

hodin v kalendářním dnu. Podobně jako problematiku cestovních náhrad je nutno posuzovat výdaje na ubytování.

Mezi typické výdaje sportovců patří výdaje na sportovní materiál a vybavení. U těchto výdajů bude třeba pečlivě zkoumat charakter konkrétní sportovní činnosti. Daňově uznatelné by měly být bez problémů náklady na pořízení sportovní obuvi a oblečení v přiměřeném množství. Totéž se týká výdajů na užívání posilovny nebo tělocvičny u těch sportovních oborů, pro které je nezbytným předpokladem fyzická kondice sportovce. V případě položek, které lze použít i v běžném životě v rámci osobní spotřeby (např. fotbalistova návštěva bazénu, používání jízdního kola nebo ortopedu) se v odborné literatuře²⁷ doporučuje prokazovat opodstatněnost takových výdajů, a to např. vyjádřením lékaře či maséra sportovního klubu nebo tréninkovými plány.

Daňově uplatnitelnými výdaji mohou být v případech sportovců též platby pojistného za pojistky, které se týkají náhrady za ušlé příjmy v případě úrazu. Daňově uznatelnými naopak nejsou ostatní platby pojistného, a to zejména u životních pojistek.

Vzhledem k tomu, že ustanovení § 25 odst. 1 písm. u) ZDP zařazuje mezi daňově neuznatelné výdaje na osobní potřebu poplatníka, mohou nastat komplikace v souvislosti uplatňováním výdajů na nápoje a stravu. Není vůbec snadné odlišit, co lze ještě považovat za výdaje „pouze“ na osobní potřebu a co už bude výdajem, který v osobní potřebě sportovce nebude zahrnut. Na tuto problematiku tzv. kalorného, jako určitého nadstandardu oproti běžnému stravování, je celá škála názorů, od jeho naprostého odmítnutí jako nedaňových výdajů až po jeho stoprocentní uznatelnost. Kritici pojetí kalorného jako

²⁷⁾ Topinka, J., Stanjura, J. Občanská sdružení ve sportu; právní, účetní a daňové problémy. Praha: Nakladatelství Olympia, 2001, str. 148

daňově uznatelných výdajů argumentují především tím, že nejen profesionální sportovci, ale i ostatní daňově subjekty se potřebují udržovat ve fyzické i duševní kondici a pořizují si nejrůznější vitamíny a prostředky typu lecitin nebo ginkgo bilobu, jež podporují mozkovou činnost. Naopak existují názory, které naopak daňovou uznatelnost těchto výdajů podporují s tím, že tyto výdaje se sportovní činností natolik souvisí a jeho existence je oddělitelná od výdajů na standardní stravování a tedy jde „o něco navíc“.²⁸ V každém případě se u profesionálních sportovců doporučuje podpořit uplatňování tohoto druhu výdajů vyjádřením lékaře o nezbytnosti tzv. doplňkové výživy a vitamínových či iontových nápojů.

U příjmů ze závislé činnosti podle § 6 ZDP není třeba otázku výdajů vůbec řešit. Pokud sportovec za příslušné zdaňovací období nedosáhl vyšších příjmů, než 6 000,- Kč, není vůbec povinen podle ustanovení § 38g odst. 2 ZDP podávat daňové přiznání. Sportovci též požívají četných výhod ze zaměstnaneckého poměru spočívajících zejména ve skutečnosti, že nepeněžní příjmy v zásadě nejsou předmětem daně ze závislé činnosti vůbec, případně jsou od daně z příjmů osvobozeny. To se týká zejména náhrad cestovních výdajů v souvislosti s výkonem závislé činnosti nebo hodnotu pracovního oblečení. Nepeněžní plnění jako zdanitelný příjem je tak na straně sportovce v pracovním poměru výrazně odbouráno. Existuje však jedna výjimka, pokud by klub jako zaměstnavatel poskytl sportovci jako zaměstnanci bezplatně motorové vozidlo, neboť ustanovení § 6 odst. 6 ZDP stanoví, že „poskytuje-li zaměstnavatel zaměstnanci bezplatně motorové vozidlo k

²⁸⁾ Janoušek, L., Výdaje a náklady. K některým „nestandardním“ výdajům a nákladům. Daně a právo v praxi, 2002, č. 4, str. 19

používání pro služební i soukromé účely, považuje se za příjem zaměstnance částka ve výši 1 % vstupní ceny vozidla za každý i započatý kalendářní měsíc poskytnutí vozidla.“

Ustanovení § 3 odst. 2 ZDP stanoví, že zdanitelným příjmem je též příjem nepeněžní. Sportovcům bývají ze strany jejich klubů často hrazeny určité naturální požitky ve formě zdravotní a rehabilitační péče, stravného a doplňkové výživy, zajištění stravy a dopravy na soustředěních a v přípravných kempch.²⁹ Zároveň sportovci mohou využívat posiloven, atletických drah, hřišť či zimních stadionů jako prostor k výkonu své sportovní činnosti a též péče masérů a trenérů. Profesionální sportovec by měl požádat svůj klub o vyčíslení těchto nepeněžních příjmů a uvést je ve svém daňovém přiznání. Vzhledem k tomu, že tyto nepeněžní příjmy mohou významně zvýšit základ daně na straně příjmů, je jak pro klub tak pro sportovce výhodné tyto naturální požitky sportovci „přefakturovat“, pokud byly mezi sportovcem a klubem smluvně ujednány, následně zvýšit sportovci odměnu a buď peněžitou úhradou nebo zápočtem tyto položky uplatnit ve výdajích, při dodržení zásad ZDP.³⁰

V. Sportovní činnost a daňová rezidence podle ZDP

Sportovní činnost může být vyvíjena jednak českými sportovci v zahraničí a jednak zahraničními sportovci na území České republiky. V tomto ohledu vzniká celá řada otázek a problémů spojených se správným určením daňové rezidence

²⁹⁾ Topinka, J., Stanjura, J. Občanská sdružení ve sportu; právní, účetní a daňové problémy. Praha: Nakladatelství Olympia, 2001, str. 148

³⁰⁾ tamtéž, str. 149

sportovců - daňových poplatníků, aby bylo možné zjistit, jaké příjmy sportovce budou zdaňovány v České republice a jaké příjmy v zahraničí. Klíčové je v této souvislosti správně určit poplatníkův daňový domicil, resp. důkladně prozkoumat podmínky, za kterých je poplatník považován za daňového rezidenta.

ZDP řeší daňovou rezidenci fyzických osob v ustanovení § 2 a určuje, které příjmy poplatníka budou zdaňovány v České republice a které v zahraničí. ZDP tak člení poplatníky na tzv. daňové rezidenty³¹ (tuzemce) a daňové nerezidenty (tuzemce, nonrezidenty).

Daňovým rezidentem v ČR je fyzická osoba, která má na území ČR bydliště (stálý byt) nebo se na území ČR zdržuje víc než 183 dnů v kalendářním roce (a to včetně příjezdů a odjezdů), a to buď souvisle nebo v několika obdobích. Bydlištěm na území ČR se pak rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, za nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat. Postačí skutečně úmysl poplatníka se na určitém místě zdržovat, není např. podstatné ani trvalé bydliště ani vlastnické či jiné právo k bytu. Sportovci - daňoví rezidenti v ČR mají tzv. neomezenou daňovou povinnost a v České republice tak zdaňují jak příjmy dosažené v ČR, tak příjmy dosažené ze zahraničí. Kromě toho jejich příjmy dosažené v zahraničí musí v zahraničí zdaňovat též, podle daňových předpisů platných ve státě, který je zdrojem těchto příjmů.

Daňovým nerezidentem v ČR je fyzická osoba, jež splňuje kritéria, která stanoví mezinárodní smlouva, kterou je ČR vázána, že není daňovým rezidentem v ČR anebo

31) s tímto pojmem neoperuje ZDP, nýbrž mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění

(v případě, pokud mezinárodní smlouva, kterou je ČR, nestanoví jinak) nemá na území ČR bydliště (stálý byt) nebo se na území ČR nezdržuje více než 183 dnů v kalendářním roce. Sportovci - daňoví nerezidenti v ČR mají tzv. omezenou daňovou povinnost a jejich daňová povinnost se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR, jež jsou uvedeny v ustanovení § 22 ZDP.

Na české sportovce kolektivních sportů (fotbal, hokej), kteří žijí v zahraničí s celou rodinou, bývá z pohledu ZDP nahlíženo jako na daňové nerezidenty a mívají tak daňovou povinnost pouze z příjmů dosažených na území ČR. V případě, že má sportovec na území ČR trvalé bydliště a nechce příjmy, kterých dosahuje v zahraničí, zdaňovat v ČR, bude muset pro daňové účely prokazovat svůj úmysl se v místě tohoto trvalého bydliště nezdržovat.

Kritérium úmyslu trvale se zdržovat může být významné též u profesionálních sportovců, provozujících individuální sporty, u nichž je obvyklé, že většinu roku tráví na soustředěních v zahraničí (např. běžecké i sjezdové lyžování) nebo na turnajích (tenis). Je ovšem zřejmé, že v situaci, kdy má takový sportovec v ČR obydli, obývané např. jeho manželkou a /nebo dětmi, bude složité tento úmysl prokazovat.

VI. Dvojití zdanění a mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Vzhledem k tomu, že kritéria pro posuzování daňové rezidence jsou ve většině států obdobná, může nastat situace, že poplatníkovi vznikne povinnost zdanit své příjmy ve více státech. Tímto se dostáváme k tzv. dvojímu zdanění.

1. Pojem dvojího zdanění

Ekonomicky lze dvojí zdanění chápat tak, že stejný předmět daně podléhá těžce dani. O dvojím zdanění v právním smyslu hovoříme v případě, kdy jde o „současné zdanění téhož příjmu nebo majetku u téhož poplatníka ve dvou nebo více státech.“³² Nastává tak případ mezinárodního dvojího zdanění, kterému se státy snaží čelit jednak vlastními, tj. jednostrannými opatřeními či na smluvním základě s ostatními státy, tj. biletarárními, případně multilaterálními smlouvami.

Hlavní příčinou mezinárodního dvojího zdanění je celkem přirozená snaha států zdanit zaprvé všechny příjmy, které pochází z daného státu a za druhé zdanit celosvětové příjmy svých daňových rezidentů. Problematika zdanění příjmů ze zahraničí je tak po praktické stránce hledáním určitého kompromisu v otázce rozdělení výnosů z daní z příjmů mezi stát zdroje daného příjmu a mezi stát daňové rezidence dotyčného poplatníka.

2. Metody, které omezují mezinárodní dvojí zdanění

Sjednáváním mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění se omezují stavy, kdy by určitý příjem nebyl zdaněn ani ve státě zdroje ani ve státě daňové rezidence dotyčného poplatníka, což je obecně též nežádoucí, protože vnáší do systémů diskriminační prvek a daňově motivovaná rozhodnutí, přičemž daně by měly zůstat v pozadí ekonomických úvah poplatníků a nijak podstatně neovlivňovat jejich chování na trhu.

32) Karfíková, M. Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 3. aktualizované vydání. Praha: C.H. Beck, 2003, str. 358

Při vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí, které plynou daňovým rezidentům v ČR se podle ustanovení § 38f odst. 1 ZDP postupuje podle příslušných ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění (dále též „SZDZ“), kterými je Česká republika vázána. Uplatňuje se tak pravidlo, podle něhož se postupuje podle SZDZ, pokud byla sjednána se státem zdroje a v případě, že SZDZ sjednána nebyla, není možné uplatnit žádnou metodu, která dvojí zdanění omezuje. Určité zmírnění dopadů způsobených skutečností, že žádná SZDZ mezi státy nebyla sjednána, přináší ustanovení § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP.³³

V praxi ovšem mají téměř všechny příjmy zdroj ve státě, se kterým má ČR uzavřenu SZDZ. Existují čtyři metody, které omezují mezinárodní dvojí zdanění: jde jednak o metodu vynětí příjmů, plynoucích ze zahraničí ze zdanitelných příjmů, jež se dále člení na vynětí úplné (daň v ČR pak bude vypočtena v jednom kroku ze zbývajících poplatníkových příjmů) či o vynětí s výhradou progresu³⁴ (daň bude v ČR vypočtena ve dvou krocích, nejdříve se stanoví sazba daně, která odpovídá veškerým příjmům, včetně vyňatých, a poté se touto sazbou vypočte daň v ČR ze zbývajících příjmů poplatníka), a jednak o metodu započtení, které se rozlišuje jako plné (daň v ČR se vypočte ze všech poplatníkových příjmů, ale sníží se o zahraniční daň) nebo prosté³⁵ (obdobně jako u plného započtení, ale daň v ČR se sníží jen o část zahraniční daně, jež poměrově odpovídá výši příjmů ze zahraničí). Z procesního hlediska lze k uplatňování jednotlivých metod odkázat

³³⁾ toto ustanovení umožňuje uplatnit jako daňový výdaj poplatníka daň z příjmů zaplacenou v zahraničí, a to ve zdaňovacím období (nebo období, za které je podáváno daňové přiznání) následujícím po daňovém období (nebo období, za které je podáváno daňové přiznání), jehož se týká zahraniční daň.

³⁴⁾ konkrétně podmetoda tzv. zprůměrování

³⁵⁾ konkrétně tzv. individuální podmetoda, která se uplatňuje v ČR

odkázat na ustanovení § 38f ZDP, v praxi však postačí postupovat podle formuláře přiznání k dani z příjmů fyzických osob (tiskopis B).

U metod vynětí se příjmy ze zahraničí vyjmou ze zdanitelných celosvětových příjmů poplatníka, nebudou tak zahrnuty do základu daně a stát daňové rezidence poplatníka tyto zahraniční příjmy nezdaňuje. Drtivá většina SZDZ umožňuje používat metodu vynětí s výhradou progresse. Z daného zahraničního příjmu sice ve státě daňové rezidence daň placena nebude, protože se nezahrne do základu daně, ale sazba daně bude odpovídat fiktivnímu daňovému základu, do kterého tento zahraniční příjem nebude zahrnut. Efektivní tento postup bude pouze u fyzických osob, neboť jejich daňová sazba je progresivní.³⁶ Metoda úplného vynětí, jež je pro poplatníka nejvýhodnějším a pro stát nejhorším řešením, se v současnosti uplatňuje v jediném případě, a to u některých příjmů z Brazílie.³⁷

V případě metody plného započtení se zahraniční příjmy, které podléhají režimům omezení mezinárodního dvojího zdanění, ponechají v základu daně poplatníka a v ČR vypočtená daň bude u poplatníků se stejnými celkovými příjmy spravedlivě stejná, ať se jedná o příjmy z ČR nebo za zahraničí. Od takto vypočtené daně se ale odečte daň zaplacená v zahraničí, jen zbylá část připadne ČR. Mnohem více však bývá v SZDZ použita metoda započtení prostého, kdy se od daně vypočtené z celkových příjmů neodečítá celá zahraniční daň, ale jen taková část zahraniční daně, která poměrově odpovídá zahraničním příjmům.

³⁶⁾ u osob právnických, u nichž je sazba lineární, bude metoda s výhradou progresse v podstatě splývat s metodou úplného vynětí

³⁷⁾ Děrgel M., Ing. Metody omezující dvojí zdanění. Daně a právo v praxi 9/2005, str. 23

3. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Zásada, na které jsou postaveny mezinárodních smlouvy o zamezení dvojího zdanění spočívá v tom, že se omezuje právo smluvního státu požadovat v určitých vymezených případech placení daně od daňového subjektu, který jinak v tomto státě podle vnitrostátních daňových předpisů zdanění podléhá. Obecně jednotlivé státy sice stanovují daňové povinnosti na základě zákonů, nicméně nad těmito zákony mohou stát mezinárodní smlouvy. Tak kupříkladu ustanovení § 37 ZDP uvádí, že *„Ustanovení tohoto zákona se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak.“* K 1. 9. 2006 byla Česká republika smluvní stranou 70 smluv o zamezení dvojího zdanění.³⁸ Vzorové smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku (předpokládá vyvážený oboustranný tok investic a příjmů, příjmy jsou zdaňovány převážně v zemi sídla, popř. bydliště daňového poplatníka) je s určitými odchylkami vzorem pro SZDZ uzavírané s hospodářsky vyspělými státy a SZDZ se státy rozvojovými bývají uzavírány podle vzorové smlouvy OSN o zamezení dvojího zdanění (v tomto typu smluv se přihlíží k potřebám rozvojových zemí, příjmy jsou zdaňovány převážně v zemi jejich zdroje). Z hlediska struktury se však obě smlouvy navzájem podobají. Existují však i státy s vlastním vzorem takové smlouvy jako např. Spojené státy americké. SZDZ řeší daně důchodové, popř. majetkové, problematiku nepřímých daní neřeší.

Na sportovce se ze SZDZ mohou vztahovat ustanovení, která jednak upravují zdanění příjmů ze závislé činnosti, resp. ze zaměstnání (tyto příjmy v zásadě podléhají zdanění ve státě, ve kterém je příjemce daňovým rezidentem) a jednak SZDZ

³⁸⁾ dle webových stránek Ministerstva financí ČR (www.mfcr.cz)

obsahují speciální článek o zdaňování umělců a sportovců (tyto příjmy bývají zdaňovány ve státě, ve kterém je vykonávána činnost, z níž příjmy podléhají zdanění).

4. Daňový domicil podle SZDZ

Velmi důležité je u SZDZ správně určit daňový domicil, tedy podmínky, za nichž bude poplatník považován za daňového rezidenta. Tato otázka bývá ve SZDZ řešena v článku „Daňový domicil“ nebo „Rezident“. Hlavním smyslem je určit pro všechny případy jednoznačně pouze jeden jediný stát rezidence poplatníka, pokud je daňový subjekt podle vnitrostátních předpisů rezidentem v obou státech. Je důležité si uvědomit, že SZDZ nemůže ukládat povinnosti nad rámec vnitrostátního daňového zákona a nemůže vést ke zhoršení podmínek. Proto ten, kdo není považován za daňového rezidenta podle vnitrostátního daňového zákona, nemůže se jím stát na základě SZDZ. Obvykle se jedná o čtyři pravidla, jež se použijí postupně za sebou, dokud není určena daňová rezidence: 1) předpokládá se, že poplatník je rezidentem pouze toho státu, ve kterém má k dispozici stálý byt; pokud má k dispozici stálý byt v obou smluvních státech, má se za to, že je rezidentem pouze toho státu, ke kterému má užší osobní nebo hospodářské vztahy (tzv. středisko životních zájmů); 2) pokud nemůže být určeno, ve kterém státě má poplatník středisko svých životních zájmů, nebo jestliže nemá k dispozici žádný byt v žádném státě, má se za to, že je rezidentem pouze toho státu, ve kterém se obvykle zdržuje; 3) v případě, že se poplatník obvykle zdržuje v obou státech nebo v žádném z nich, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, jehož je státním příslušníkem; 4) pokud je dotyčný poplatník státním příslušníkem obou států nebo žádného

z nich, upraví příslušné úřady smluvních států³⁹⁾ tuto otázku vzájemnou dohodou. V SZDZ pojmy „užší osobní a hospodářské vztahy“ nebo „středisko životních zájmů“ nejsou definovány. Je proto nutné nahlédnout do komentáře výše uvedené Vzorové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění, kde se o středisku životních zájmů hovoří jako o „těžišti životních zájmů“ a o rezidentovi jako o „usídlené osobě“. Osobními a hospodářskými zájmy se rozumí vztahy rodinné a společenské, zaměstnání, politické, kulturní a jiné aktivity, místo podnikání, místo, ze kterého osoba spravuje svůj majetek apod. Při posuzování je počítat se všemi okolnostmi a skutečnostmi a posuzovat je jako celek v souvislostech. Např. osoba, která má bydliště v jednom státě, si najednou zřídí bydliště ve státě druhém, přičemž si ponechá i bydliště původní. Potom vše nasvědčuje tomu, že více osobních a hospodářských vazeb cítí ke svému rodišti v místě původního bydliště, kterého se ani nehodlá vzdát; ovšem nemusí to být pravidlem, jestliže se chystá natrvalo odstěhovat do druhé země.

Co se týká kritéria obvyklého zdržování, je třeba uvést, že na rozdíl od ZDP v mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění není určující hranice 183 dnů v roce. SZDZ nestanoví časové rozpětí, na jehož základě se má srovnání délky pobytu provést. Výše uvedený komentář ke Vzorové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění hovoří o tom, že srovnání musí zachycovat dostatečně dlouhé období. Obecně by měl postačit např. pobyt přesahující třetinu počtu dní v roce (122), pokud v žádném jiném státě dotyčný poplatník nepobýval déle.

³⁹⁾ zpravidla ministři financí

VI. Ceny ze sportovních soutěží a jejich zdaňování

S problematikou sportovních soutěží souvisí nejen daňová rezidentura a případné dvojí zdanění, ale též řada praktických otázek, na které mnohdy není jednoduchá odpověď. ZDP tak kupříkladu nedefinuje samotný pojem „sportovní soutěž“, a přitom v řadě individuálních sportů se odehrává více soutěží, ve stejném čase, na stejném místě a se stejnými soupeři. Dokladem mohou být různé pohárové seriály, zejména ve vytrvalostních sportech.⁴⁰ Během jediného závodu tak sportovec může získat více různých cen. V odborné literatuře⁴¹ se v této souvislosti vyskytuje názor, podporovaný i finančními úřady, že pokud sportovcovo umístění v jedné z mnoha soutěží přispívá k jeho celkovému pořadí, např. ve zvlášť hodnoceném seriálu těchto soutěží, je nutné ceny za umístění v jednotlivé soutěži posuzovat separátně od cen za umístění v celém seriálu. Na druhé straně, v případě, že sportovec dosáhne určitého umístění v první soutěži a zároveň se toto jeho umístění promítne do druhé soutěže, konané současně, jež se trasou, časovým intervalem, dobou nebo místem shoduje s první soutěží, je třeba hodnotu těchto cen sčítat.

Z hlediska ZDP je možné problematiku zdaňování cen ze sportovních soutěží členit jednak na zdaňování cen ze sportovních soutěží pořádaných v ČR a jednak na zdaňování cen

⁴⁰⁾ Topinka, J., Stanjura, J. Občanská sdružení ve sportu; právní, účetní a daňové problémy. Praha: Nakladatelství Olympia, 2001, str. 142

⁴¹⁾ Topinka, J., Stanjura, J. Občanská sdružení ve sportu; právní, účetní a daňové problémy. Praha: Nakladatelství Olympia, 2001, str. 143. Obdobný názor zastává i daňový poradce a auditor Ing. Luděk Pelcl v článku Zdaňování cen ze sportovních soutěží pořádaných v České republice. Daně a právo v praxi, 2005, č. 9, str. 38

ze sportovních soutěží pořádaných v zahraničí. Jestliže půjde o druhý případ, je třeba na tomto místě poznamenat, že pokud sportovec dosáhne takových příjmů v zahraničí, budou tyto jeho příjmy zdaňovány v souladu s daňovými předpisy země, kde byly dosaženy, a to s tím, že mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění může stanovit jinak.

Z pohledu daní z příjmů fyzických osob ze sportovních činností pak můžeme rozlišovat, zda půjde o ceny, které získávají daňoví rezidenti v ČR a o ceny, jež jsou poskytovány daňovým nerezidentům v ČR.

Důležitým daňovým kritériem ceny ze sportovní soutěže z hlediska ZDP je její hodnota. V tomto ohledu rozlišujeme ceny v hodnotě do 10 000,- Kč včetně a ceny v hodnotě nad 10 000 Kč.

V ZDP lze nalézt několik ustanovení, která se týkají předmětné problematiky. V první řadě z ustanovení § 10 odst. 1 písm. ch) ZDP vyplývá, že za jistých podmínek bude na cenu ze sportovní soutěže u fyzických osob nahlíženo jako na ostatní příjem, neboť „Ostatními příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, pokud nejde o příjmy podle § 6 až 9, jsou zejména ze sportovních soutěží a ceny ze soutěží, v nichž je okruh soutěžících omezen podmínkami soutěže, anebo jde o soutěžící vybrané pořadatelem soutěže, s výjimkou uvedenou v § 4, ...“ Dále je poslední větě ustanovení § 10 odst. 8 ZDP uvedeno, že „U poplatníků uvedených v § 2 odst. 2, u nichž je sportovní činnost podnikáním nebo jinou samostatnou výdělečnou činností, se považují přijaté ceny ze sportovních soutěží za příjmy podle § 7.“ ZDP tedy ceny ze sportovních soutěží považuje nejen za ostatní příjmy, ale též za příjmy z podnikání podle § 7 odst. 1 ZDP či za příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 odst. 2 ZDP. I když ZDP za určitých podmínek ukládá, aby ceny ze sportovních soutěží byly pokládány za příjmy podle § 7 ZDP, nelze vyloučit získání a následné zdanění takových cen podle § 6 ZDP jako

příjmu ze závislé činnosti. Není bez zajímavosti, že ZDP ve svém ustanovení § 10 odst. 8 jmenuje pouze poplatníky ve smyslu ustanovení § 2 odst. 2 ZDP, tedy daňové rezidenty v ČR. Ovšem může nastat situace, ve které by cena ze sportovní soutěže mohla být poskytnuta daňovým nerezidentům v ČR, i když by se jednalo o sportovce, pro které je sportovní činnost podnikáním či jinou samostatnou výdělečnou činností.⁴²

1. Zdaňování cen ze sportovních soutěží v hodnotě do 10 000 Kč včetně

ZDP ve svém ustanovení § 4 určuje, které příjmy jsou za splnění daných podmínek osvobozeny od daně z příjmů a v § 4 odst. 1 písm. f) ZDP je pak uvedeno, že „*Od daně je osvobozena ... cena ze sportovní soutěže v hodnotě nepřevyšující 10 000 Kč s výjimkou ceny ze sportovní soutěže u poplatníků, u nichž je sportovní činnost podnikáním (§ 10 odst. 8), ...*“

Při bližším zkoumání lze dojít k jedné skutečnosti, spočívající v tom, že výše uvedené ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) ZDP odkazuje na ustanovení § 10 odst. 8 ZDP jen, pokud jde o fyzickou osobu, u níž je sportovní činnost podnikáním. Avšak sportovní činnost může být jak podnikáním, tak jinou samostatnou výdělečnou činností, jak uvádí § 10 odst. 8 ZDP. ZDP tedy ohledně osvobození cen ze sportovní soutěží rozlišuje, zda cenu získá a bude zdaňovat sportovec, jenž sportovní činnost provozuje jako jinou samostatnou výdělečnou činnost podle ustanovení § 7 odst. 2 ZDP nebo sportovec, který má sportovní činnost jako podnikání v souladu s ustanovením § 7 odst. 1 ZDP. V praxi ovšem není vůbec snadné tyto rozdíly odhalit. Navíc pokud cenu ze sportovní soutěže,

⁴²⁾ Pelcl, L. Zdaňování cen ze sportovních soutěží pořádaných v České republice. Daně a právo v praxi, 2005, č. 9, str. 35

jež nepřesahuje hranici 10 000,- Kč, obdrží profesionální sportovec, který je daňovým nerezidentem v ČR, nelze tak úplně jednoznačně dovodit její osvobození, neboť ustanovení § 10 odst. 8 ZDP je cena ze sportovní soutěže příjmem podle § 7 ZDP jen u daňových rezidentů v ČR, jež sportovní činnost provozují buď jako podnikání nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost.

Ustanovení § 36 odst. 2 písm. b), bod 2 ZDP stanoví, že „Zvláštní sazba daně z příjmů plynoucích ze zdrojů na území České republiky činí, pokud není v § 36 odst. 1 stanoveno jinak, 20 % z příjmů plynoucích fyzickým osobám z cen ... ze sportovních soutěží a ze soutěží, v nichž je okruh soutěžících omezen podmínkami soutěže a nebo jde o soutěžící vybrané pořadatelem soutěže [§ 10 odst. 1 písm. ch)], s výjimkou cen ze soutěží a slosování, které jsou od daně osvobozeny [§ 4 odst. 1 písm. f)].“ V případě cen ze sportovních soutěží, které jsou pořádány na území České republiky, je případné zdanění takových cen zčásti věcí pořadatele. Ovšem při pohledu na zmiňované ustanovení § 36 odst. 2 písm. b), bod 2 ZDP může vzniknout otázka, jestli bude zvláštní sazba daně platit pro na všechny sportovce bez ohledu na druh příjmu nebo jen pro sportovce, jejichž příjmy oprávněně spadají pod ostatní příjmy podle ustanovení § 10 ZDP. V odborné literatuře⁴³ zaznívají názory, které nepočítají s tím, že by se ustanovení § 36 odst. 2 písm. b), bod 2 ZDP mělo vztahovat na ceny ze sportovních soutěží, pokud jde o příjem zařazený pod § 7 ZDP. O tento příjem jde prokazatelně v případě daňových rezidentů v ČR, jestliže svoji činnost vykonávají jako podnikání nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost. Jak je to v tomto ohledu s příjmy daňových nerezidentů v ČR však ZDP výslovně neřeší,

⁴³⁾ Pelcl, L. Zdaňování cen ze sportovních soutěží pořádaných v České republice. Daně a právo v praxi, 2005, č. 9, str. 38

jak vyplývá z ustanovení § 10 odst. 8 ZDP. V následujícím textu práce bude na danou problematiku nahlédnuto z hlediska jednotlivých dílčích daňových základů.

1.2 Ceny ze sportovních soutěží jako příjem ze závislé činnosti podle § 6 ZDP

Pokud obdrží cenu ze sportovní soutěže sportovec, který dosahuje svých příjmů jako příjmů ze závislé činnosti, pak tato cena může být od daně osvobozena v souladu s ustanovením § 4 odst. 1 písm. f) ZDP. Důvod je jednoduchý, neboť jak bylo naznačeno výše, ZDP sice ceny ze sportovních soutěží výslovně považuje za ostatní příjmy, za příjmy z podnikání podle § 7 odst. 1 ZDP, případně za příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 odst. 2 ZDP, avšak možnost použití § 4 odst. 1 písm. f) ZDP není výslovně vyloučena.

1.3 Ceny ze sportovních soutěží jako příjem z podnikání podle § 7 odst. 1 ZDP

Sportovec provozující sportovní činnost jako podnikání nemůže u ceny ze sportovní soutěže počítat s osvobozením podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) ZDP ani v případě, že se jedná o cenu do 10 000,- Kč. Sportovec - podnikatel musí cenu zdanit jako příjem z podnikání v souladu s ustanovením § 7 odst. 1 ZDP a zdanění zvláštní sazbou daně podle § 36 odst. 2 písm. b), bod 2 ZDP ze strany pořadatele sportovní soutěže tedy nepřichází v úvahu, neboť z hlediska sportovce jde o příjem podle § 7 ZDP a nikoliv o příjem podle § 10 odst. 1 písm. ch) ZDP. Sportovec zdaní takovou cenu ze sportovní soutěže v rámci svého daňového přiznání. V případě, že se jedná o cenu ze sportovní soutěže ve formě nepeněžního příjmu, sportovec musí

v souladu s ustanovením § 3 odst. 3 ZDP zajistit její ocenění cenou obvyklou podle zvláštního právního předpisu.⁴⁴

1.4 Ceny ze sportovních soutěží jako příjem z jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 odst. 2 ZDP

Sportovec, který provozuje sportovní činnost jako jinou samostatnou výdělečnou činnost podle § 7 odst. 2 ZDP, resp. dosahuje svých příjmů z výkonu nezávislého povolání, které není živností ani podnikáním podle zvláštních předpisů, může u ceny ze sportovní soutěže, jež nepřesáhne hranici 10 000,- Kč, použít osvobození podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) ZDP. Na rozdíl od výše uvedeného sportovce - podnikatele tedy cenu nemusí zdaňovat v rámci svého daňového přiznání, neboť příjmy, jež jsou od daně z příjmů osvobozené, se do daňového přiznání neuvádí.

1.5 Ceny ze sportovních soutěží jako ostatní příjem podle § 10 ZDP

Osvobození od daně z příjmů v souladu s ustanovením § 4 odst. 1 písm. f) ZDP lze plně využít též v případě sportovce, který příjmy ze své sportovní činnosti oprávněně nezdaňuje jako příjmy z podnikání, protože se jedná o ostatní příjmy, pokud cena ze sportovní soutěže nepřesáhne hranici 10 000,- Kč.

⁴⁴⁾ tím je zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku)

2. Zdaňování cen ze sportovních soutěží v hodnotě nad 10 000 Kč

2.1 Ceny ze sportovních soutěží u daňových rezidentů v ČR - profesionálních sportovců

V případě, že sportovec, jenž své příjmy ze sportovní činnosti oprávněně zdaňuje buď jako příjmy z podnikání podle § 7 odst. 1 ZDP nebo jako příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti, obdrží ze sportovní soutěže cenu, jejíž hodnota přesahuje hranici 10 000,- Kč, ustanovení § 36 odst. 2 písm. b), bod 2 ZDP se zde nepoužije, neboť toto hovoří o cenách ze sportovních soutěží pouze v návaznosti na 10 odst. 1 písm. ch) ZDP a u dané ceny ze sportovní soutěže tedy nebude použita zvláštní sazba daně ve výši 20%. Takový způsob zdanění může být výhodný jak pro sportovce - podnikatele, tak pro sportovce, kteří sportovní činnost vykonávají jako nezávislé podnikání. Důvod je nasnadě. Daňové přiznání totiž neobsahuje příjmy, které jsou zdaněny zvláštní sazbou daně, i když jde o příjmy zdaňované podle § 7 ZDP. Stejně tak nejsou do daňových přiznání zahrnuty příjmy, které jsou od daně osvobozeny.

Může se však stát, že cena ze sportovní soutěže v hodnotě nad 10 000,- Kč by byla přesto zdaněna zvláštní sazbou daně ve výši 20% a došlo by ke střetu s ustanovením § 25 odst. 1 písm. i) ZDP, které praví, že „Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat zejména výdaje (náklady) vynaložené na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně a u poplatníků uvedených v § 2 odst. 2 rovněž výdaje (náklady) vynaložené na příjmy vyňaté podle mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, převyšující tyto příjmy.“ Pro sportovce, pro které je sportovní činnost hlavním zdrojem příjmu, by skutečnost, že by k příjmům nemohli uplatnit daňově uznatelné výdaje, mohla

znamenat vážný problém. Sportovní činnost totiž nemusí znamenat pouze zisk a vzhledem k vynaloženým výdajům by se zdanění zvláštní sazbou daně mohlo jevit jako nepřiměřeně vysoké. Dalším úskalím v případě zdanění cen ze sportovních soutěží zvláštní sazbou daně, je fakt, že se tyto příjmy nezahrnují do daňového přiznání a sportovec by se dostal do problémů, jak snížit svůj základ daně o odpočitatelné položky dle § 15 ZDP (nezdavitelné minimum, životní pojištění, úroky z hypotečního úvěru poskytnutého na bytové potřeby apod.), pokud dosáhl jen příjmů, které byly zdaněny zvláštní sazbou, které daňové přiznání neobsahuje. V neposlední řadě je zvláštní sazba daně ve výši 20% velmi vysoká. Daňový poradce a auditor Ing. Luděk Pelcl např. uvádí, že pokud by měl sportovec příjmy z podnikání nebo z jiné samostatné výdělečné činnosti, které se uvádějí do daňového přiznání a ke kterým je možné uplatnit daňově uznatelné výdaje (a navíc lze uplatnit odpočitatelné položky podle § 15 ZDP), bude mít sazbu zdanění vyšší než 20% až tehdy, pokud bude jeho základ daně činit 331 200,- Kč a více. Pokud by základ daně odpovídal částce 331 200,- Kč, odpovídala by daň částce 66 420,-Kč, tj. 20, 05% z 331 200,- Kč.⁴⁵

2.2 Ceny ze sportovních soutěží u daňových rezidentů v ČR, věnujících se sportu příležitostně

Zvláštní sazba daně ve výši 20% bude bezpochyby použita u daňového rezidenta v ČR, provozujícího sportovní činnost příležitostně, pokud cena ze sportovní soutěže překročí hodnotu 10 000,- Kč, jak bezprostředně plyne z ustanovení § 36 odst. 2 písm. b), bod 2 ZDP: „Zvláštní sazba daně z příjmů

⁴⁵⁾ Pelcl, L. Zdaňování cen ze sportovních soutěží pořádaných v České republice. Daně a právo v praxi, 2005, č. 9, str. 42

plynoucích ze zdrojů na území České republiky pro poplatníky uvedené v § 2, pokud není v § 36 odst. 1 stanoveno jinak, činí 20% z příjmů plynoucích fyzickým osobám z cen ze sportovních soutěží [§ 10 odst. 1 písm. ch)].“

2.3 Ceny ze sportovních soutěží u daňových nerezidentů v ČR, věnujících se sportu příležitostně

ZDP ve svém ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 8 uvádí, že „Za příjmy ze zdrojů na území České republiky se u poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 (tj. u daňových nerezidentů) považují příjmy z úhrad od poplatníků uvedených v § 2. odst. 2 (tj. od českých fyzických osob) a § 17 odst. 3 (tj. od českých právnických osob), kterými jsou ... ceny ze sportovních soutěží.“ V případě daňového nerezidenta v ČR se tedy v souvislosti se zdaněním ceny ze sportovní soutěže v hodnotě nad 10 000,- Kč též použije zvláštní sazba daně ve výši 20%.⁴⁶ Ustanovení § 36 odst. 1 pro daňové nerezidenty v ČR, kteří obdrží cenu ze sportovních soutěží jinou sazbu neurčuje. Jiný režim může stanovit pouze mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění.

⁴⁶⁾ v případě, že by sportovec - daňový nerezident v ČR dosáhl jiných příjmů, než z ceny ze sportovní soutěže, potom by byly tyto jiné příjmy považovány za příjmy podle ustanovení § 22 odst. 1 písm. f) bod 2 ZDP (příjmy sportovce bez ohledu na to, komu tyto příjmy plynou a z jakého právního vztahu)

VII. Sponzoring

1. Sponzoring a sportovní činnost

Velmi častými, a co se týká jejich výše, též významnými příjmy sportovce, jsou příjmy pocházející z tzv. sponzoringu. Sponzoring (sponzorování) představuje, a to nejen ve sportovní oblasti, důležitý specifický prostředek k zabezpečení finančních zdrojů. Zejména na půdě profesionálního sportu pak v současné době stále více ustupují altruistické důvody propůjčování finančních prostředků a na významu nabývají důvody ekonomické a propagační. Sportovní osobnosti jsou zároveň gestory kvality a úspěchů aktuálních služeb nebo výrobků podnikatelů, resp. podniků. Sponzoring v souvislosti se sportovci - fyzickými osobami může nabývat rozličných forem. Ve sponzorských smlouvách tak lze nalézt právo provádět reklamu prostřednictvím vyobrazení sportovce na produktech sponzora či jiná opatření na podporu prodeje, např. akce pro spotřebitele, hry o zisk, předvádění výrobků, autogramiády apod. Vedle nezanedbatelných finančních prostředků může sportovec obdržet mnohdy i materiální pomoc, jíž je např. osobní automobil, sportovní oblečení či náčiní. Podle počtu zúčastněných subjektů lze členit jednotlivé typy sponzoringu. V první řadě může jít o tzv. exkluzivní sponzoring, spojený s titulem „oficiální sponzor“, v rámci něhož sponzor přejímá za vysokou cenu veškeré protivýkony. Dále se může jednat o tzv. hlavní sponzorování, kdy nejdražší a nejlukrativnější protivýkony přejímá hlavní sponzor, zatímco méně atraktivní reklamní možnosti si rozdělují vedlejší sponzoři. Třetí typ sponzoringu tvoří tzv. kooperativní sponzoring, pod který lze zahrnout rozdělení protivýkonů mezi větší počet sponzorů.

Sponzoring ve sportovní oblasti lze chápat jako právní vztah mezi tím, kdo poskytuje sponzorský příspěvek (sponzor) a tím, kdo tento sponzorský příspěvek přijímá (sportovec) a je z tohoto titulu povinen např. uvádět název či logo sponzora na sportovním oblečení či náčiní. Na rozdíl od reklamy, v rámci níž plátce (zadavatel reklamy) sleduje úmysl přímo propagovat své podnikatelské aktivity, účelem sponzoringu je spíše vytvořit příznivý obraz podnikatelského subjektu na veřejnosti ve spojitosti se sportovními akcemi.

2. Sponzoring - právní úprava a daňové souvislosti

Sponzoring je právně definován jednak v zákoně č. 231/2001 Sb., o provozování rozhlasového televizního vysílání a o změně dalších zákonů (dále jen „zákon o provozování rozhlasového a televizního vysílání“) a jednak v zákoně č. 40/1995 Sb., o regulaci reklamy a o změně a doplnění zákona č. 468/1991 Sb., o provozování rozhlasového a televizního vysílání (dále jen „zákon o regulaci reklamy“).

Zatímco zákon o provozování rozhlasového a televizního vysílání pod sponzoringem rozumí „jakýkoliv příspěvek poskytnutý fyzickou nebo právnickou osobou, která neprovozuje televizní vysílání nebo produkci audiovizuálních děl, k přímému nebo nepřímému financování rozhlasových nebo televizních pořadů za účelem propagace jména a příjmení fyzické osoby nebo názvu právnické osoby, obchodní firmy, obrazového symbolu (loga) nebo ochranné známky, sponzora nebo jeho služby, výrobků nebo jiných výkonů“⁴⁷, zákon o regulaci reklamy pak sponzoring definuje jako „příspěvek poskytnutý s

⁴⁷⁾ viz ustanovení § 2 odst. 1 písm. s) zákona o provozování rozhlasového a televizního vysílání

cílem podporovat výrobu nebo prodej zboží, poskytování služeb nebo jiné výkony sponzora. Sponzorem se rozumí právnická nebo fyzická osoba, která takový příspěvek k tomuto účelu poskytne.⁴⁸ Sponzoring je tedy v obou zákonech definován obdobně.

Sponzoring bývá mnohdy (a nesprávně) zaměňován za dary, ať již uplatňované podle zákona o daních z příjmů jako položka snižující základ daně či nikoliv. Dar je ovšem jednostranný úkon. Pokud by např. podnikatel „daroval“ sportovci určité finanční prostředky a sportovec by se „na oplátku“ zavázal umístit na svém sportovním oblečení logo tohoto sponzora, nepůjde o dar jako jednostranné plnění bez jakéhokoliv proplnění, nýbrž právě o sponzoring. Takovéto „darování“ je minimálně zčásti úplatou za reklamu, kterou „obdarovaný“ poskytuje „dárce“. V odborné literatuře⁴⁹ se v rámci sponzoringu doporučuje, aby pro eventuelní daňovou kontrolu měly daňové subjekty připraveny důkazní prostředky, hlavně sponzorskou smlouvu, doklad o poskytnutí sponzorského daru, fotografie umístění loga na sportovním oblečení sportovce apod. Příjmy sportovce jako příjemce sponzorského daru jsou zdanitelné příjmy z poskytnutí reklamy ve prospěch sponzora. Profesionální sportovci by sponzorské dary měli zdanit jako příjem z jiné samostatné výdělečné činnosti podle ustanovení § 7 odst. 2 písm. b) ZDP. V ostatních případech je třeba takový příjem zahrnout mezi ostatní příjmy podle § 10 ZDP.

⁴⁸⁾ viz ustanovení § 1 odst. 4 zákona o regulaci reklamy

⁴⁹⁾ Dráb, O., Mgr. Daně a právo v praxi 11/2004, článek Reklama a daně, str. 5

VIII. Závěr

V mnoha směrech není sportovní činnost z hlediska zdaňování nijak specifická oproti ostatním činnostem, které podléhají daní z příjmů. Proto jsem se ve své diplomové práci zaměřil na dle mého soudu nejtypičtější okruhy problémů, se kterými se lze v souvislosti se zdaňováním příjmů fyzických osob ze sportovních činností setkat, týkající se právního postavení sportovců, jednotlivých dílčích daňových základů, pod které jsou zařazovány příjmy ze sportovních činností, uplatňování nákladů souvisejících se zdanitelnými příjmy sportovců či zdaňování cen ze sportovních soutěží. Avšak v práci nebyly opomenuty ani otázky typicky daňové jako např. daňová rezidentura či problematika dvojího zdanění.

Po bližším zkoumání právní úpravy zdaňování fyzických osob ze sportovních činností lze uzavřít, že příjmy sportovců jsou zdaňovány v závislosti na tom, v jakém právním postavení se sportovci nalézají, resp. různé právní postavení sportovce znamená též různé daňové důsledky. Profesionální sportovci, jimž jsem se ve své práci snažil věnovat nejvíce, mohou provozovat svoji sportovní činnost buď v pracovněprávním vztahu nebo jako podnikatelé. Možnost využívání obou druhů vztahů je všeobecně uznávána, ačkoliv, jak bylo v této práci uvedeno, zejména v případě kolektivních sportů panují určité pochybnosti spojené s tím, že vztahy mezi sportovci a jejich kluby nápadně připomínají závislou činnost.

X. Seznam použitých zdrojů

1) Literatura:

Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 3. aktualizované vydání. Praha: C.H. Beck, 2003

Bakeš, M., Marková, H. Zákon o daních z příjmů - komentář, 1. vydání, Praha, C.H. Beck, 1998

Čáslavová, E. Management v tělesné výchově a sportu (vybrané kapitoly). 2. vydání, dotisk.Praha : Karolinum, 2004

Durďová, I Sociálně - ekonomické aspekty sportu.Ostrava: Repronis 2004

Kol. autorů. Sport a EU. Odbor tělovýchovy a sportu MŠMT ČR, 1998

Králík, M. Právo ve sportu.1. vydání. Praha: C.H. Beck 2001

Pařízková, I. Mrkývka, P. a kol. Finanční právo a finanční správa. 2. díl. Brno: MU Brno, 2004

Sedláková, E., Salačová, M. Zákon o daních z příjmů s komentářem. Poradce. Český Těšín, 2006

Topinka, J., Stanjura, J. Občanská sdružení ve sportu; právní, účetní a daňové problémy. Praha: Nakladatelství Olympia, 2001

2) Odborné časopisy:

Brychta, I., RNDr. Sportovní soutěže z hlediska daní z příjmů. Daňová a hospodářská kartotéka, 2006, 14/11, str. 11 ~ 17.

Čermáková H. Zdaňování příjmů sportovců, trenérů a rozhodčích v tělovýchově a sportu. Daně, 10/2000, str. 15 - 18.

Děrgel M., Ing. Metody omezující dvojí zdanění. Daně a právo v praxi 9/2005, str. 21 - 24

Děrgel M., Ing. Metody omezující dvojí zdanění. Daně a právo v praxi 6/2006, str. 12 - 18

Dráb, O., Mgr. Reklama a daně. Daně a právo v praxi, 11/2004, článek, str. 2 - 6.

Hamerník, P. Vývoj regulace sportu v právu ES. Právník, 4/2004, str. 383 - 400.

Janoušek, L., Výdaje a náklady. K některým „nestandardním“ výdajům a nákladům. Daně a právo v praxi, 4/2002, str. 18 - 20.

Králík, M. Zamyšlení nad tzv. sportovním právem. Právní rozhledy, 10/1998, str. 490 - 495.

Pelcl, L. Sportovci a sportovní činnost z pohledu daňových předpisů 1. část. Daně a právo v praxi, 7/2005, str. 35 - 39.

Pelcl, L. Zdaňování cen ze sportovních soutěží pořádaných v České republice. Daně a právo v praxi, 9/2005, str. 33 - 44.

Staněk D.: Příjmy profesionálního fotbalisty. Ekonom, č. 49/1998, str. 48.

Staněk D.: Náklady klubu na profesionálního hráče. Ekonom, 11. 3. 1999.

Topinka, J. Zdaňování sportovců a sportovních organizací. Daně, 4/1998, str. 2 - 7.

Vala, V. K právnímu postavení sportovních oddílů a profesionálních sportovců. Časopis pro právní vědu a praxi, 2/1996, str. 329 - 337.

3) Judikatura:

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2004, sp. zn. 5 Afs 22/2003.

Rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 15. 12. 1995 ve věci C-415/93 union Royale des sociétés de football association v. Jean-Marc Bosman.

4) Právní předpisy:

Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, v platném znění

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, v platném znění

Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, v platném znění

Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, v platném znění

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění

Zákon č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, v platném znění

Zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, v platném znění

Nařízení vlády č. 140/2000 Sb., kterým se stanoví seznam oborů živností volných, v platném znění

Nařízení vlády č. 469/2000 Sb., kterým se stanoví obsahové náplně jednotlivých živností, v platném znění

4) Internet:

www.cmfs.cz

www.mfcr.cz

www.sportbusiness.cz

www.sagit.cz

www.ucetnisvet.cz

www.podnikani.idnes.cz

XI. OBSAH

<u>I. Úvod</u>	3
1. Historie a vývoj sportu	3
2. Sportovní tradice v českých zemích	4
3. Ekonomický a právní rámec sportovní činnosti	7
<u>II. Daň z příjmů fyzických osob ze sportovních činností</u>	10
1. Platná právní úprava	10
2. Pojem „sportovec“ a členění sportovců	11
3. Právní postavení profesionálních sportovců z hlediska jejich výdělečné činnosti	13
4. Jednotlivé dílčí daňové základy profesionálních sportovců. 14	
4.1 Příjmy profesionálního sportovce ze závislé činnosti - § 6 ZDP	14
4.2 Příjmy profesionálního sportovce - OSVČ- živnostníka - § 7 ZDP odst. 1 písm. b)	20
4.3 Příjmy profesionálního sportovce - OSVČ z nezávislého povolání - § 7 ZDP odst. 2 písm. b)	21
4.4 Zdaňování ostatních příjmů podle § 10 ZDP	24
5. Právní postavení profesionálních sportovců v některých zemích Evropské unie	25
<u>III. Osvobození od daně z příjmů ze sportovních činností</u>	27
<u>IV. Výdaje sportovců, které souvisejí se zdanitelnými příjmy</u>	28

V. Sportovní činnost a daňová rezidence podle ZDP .32

VI. Dvojí zdanění a mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění34

1. Pojem dvojího zdanění35
2. Metody, které omezují mezinárodní dvojí zdanění35
3. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění38
4. Daňový domicil podle SZDZ39

VII. Ceny ze sportovních soutěží a jejich zdaňování.41

1. Zdaňování cen ze sportovních soutěží v hodnotě do 10 000 Kč včetně43

1.2 Ceny ze sportovních soutěží jako příjem ze závislé činnosti podle § 6 ZDP45

1.3 Ceny ze sportovních soutěží jako příjem z podnikání podle § 7 odst. 1 ZDP45

1.4 Ceny ze sportovních soutěží jako příjem z jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 odst. 2 ZDP46

1.5 Ceny ze sportovních soutěží jako ostatní příjem podle § 10 ZDP46

2. Zdaňování cen ze sportovních soutěží v hodnotě nad 10 000 Kč47

2.1 Ceny ze sportovních soutěží u daňových rezidentů v ČR - profesionálních sportovců47

2.2 Ceny ze sportovních soutěží u daňových rezidentů v ČR, věnujících se sportu příležitostně48

2.3 Ceny ze sportovních soutěží u daňových nerezidentů, věnujících se sportu příležitostně49

<u>VIII. Sponzoring</u>	50
1. Sponzoring a sportovní činnost	50
2. Sponzoring - právní úprava a daňové souvislosti	51
<u>IX. Závěr</u>	53
<u>X. Seznam použitých zdrojů</u>	54
1) Literatura	54
2) Odborné časopisy	54
3) Judikatura	55
4) Právní předpisy	56
5) Internet	56
<u>XI. Obsah</u>	57